حسابداری میانه ۲

بر اساس استانداردهای حسابداری ایران

چاپ دهم

تألیف : جمشید اسکندری
(عضو هیئت علمی دانشگاه)



بسم الله الرحمن الرحيم

حسابداری میانه ۲

براساس استانداردهای حسابداری ایران

تألیـف:

جمشید اسکندری

(عضو هیئت علمی دانشگاه)

سرشناسنامه:اسکندری،جمشید، ۱۳۴۸-
عنوان وپدیدآور : حسابداری میانه ۲ بر اساس استانداردهای حسابداری ایران/تالیف جمشید اسکندری
مشخصات نشر : تهران:کتاب فرشید ، ۱۳۸۹.
مشخصات ظاهری : ۱۷۲ص.:جدول ؛ ۲۲×۲۹س م.
شابک : ۱- ۴- ۹۱۶۶۵- ۶۰۰-۹۷۸
وضعیت فهرست نویسی : فیپا
موضوع : حسابداری دارایی ها
موضوع : حسابداری دارایی ها-- مسائل،تمرین ها وغیره(عالی)
رده بندی کنگره : ۱۳۸۹ ۴۵الف۵ح/HF۵۶۸۱
رده بندی دیویی : ۶۵۷/۷۲
شماره کتابخانه ملی : ۲۰۶۸۶۴۶



حسابداری میانه ۲

بر اساس استانداردهای حسابداری ایران

تالیف:..جمشید اسکندری
ناشر:..کتاب فرشید
نوبت چاپ:..دهم/چهارم کتاب فرشید۱۳۹۱
چاپ و صحافی:...رسام/امیر
تیراژ:..۵۰۰۰نسخه
شابک:..۱- ۴- ۹۱۶۶۵- ۶۰۰-۹۷۸
قیمت:..۵۰۰۰۰ریال

نشانی ناشر:تهران- خیابان انقلاب- خیابان فخر رازی -کوچه ذکاء- پلاک۱
تلفن:۶۶۴۰۲۴۳۵ **تلفکس:۶۶۴۷۵۰۳۹**

تقدیم به:

دوست عزیزم

دکتر محمد قسیم عثمانی

او که تجسمی زیبا

از خاطرات دوران دانشجویی است.

به امید آن که در پناه معبودش

استوار و جاودانه بماند.

معرفی مؤلف

لیسانس و فوق‌لیسانس حسابداری از دانشگاه شهید بهشتی
عضو هیئت علمی دانشگاه آزاد اسلامی
عضو پیوسته انجمن حسابداری ایران
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران *(IACPA)*
عضو انجمن حسابداران خبره ایران ـ حسابدار مستقل
کارشناس رسمی دادگستری در رشته حسابداری و حسابرسی

تألیفات (فردی و مشترک) :

۱ـ اصول حسابداری ۱
۲ـ اصول حسابداری ۲
۳ـ اصول حسابداری ۳
۴ـ حسابداری میانه ۱
۵ـ حسابداری میانه ۲
۶ـ حسابداری پیشرفته ۱
۷ـ حسابداری پیشرفته ۲
۸ـ حسابداری صنعتی ۱
۹ـ حسابداری صنعتی ۲
۱۰ـ حسابداری صنعتی ۳
۱۱ـ حسابداری مالیاتی
۱۲ـ مباحث جاری حسابداری
۱۳ـ حسابداری شرکت‌ها (۱)
۱۴ـ حسابداری شرکت‌ها (۲)
۱۵ـ حسابداری مالی (کاردانی پیوسته حسابداری)
۱۶ـ اصول حسابرسی ۱ (همراه با پرسش‌های چهارگزینه‌ای)
۱۷ـ مجموعه پرسش‌های چهارگزینه‌ای "حسابداری میانه"
۱۸ـ مجموعه پرسش‌های چهارگزینه‌ای "حسابداری صنعتی"
۱۹ـ مجموعه پرسش‌های چهارگزینه‌ای "استانداردهای حسابرسی"
۲۰ـ مجموعه پرسش‌های چهارگزینه‌ای "استانداردهای حسابداری"
۲۱ـ مجموعه پرسش‌های چهارگزینه‌ای "قانون مالیات‌های مستقیم"
۲۲ـ مجموعه پرسش‌های چهارگزینه‌ای "قانون تجارت برای حسابداران و مدیران شرکت‌های سهامی"
۲۳ـ مجموعه سؤالات آزمون‌های ورودی عضویت در جامعه حسابداران رسمی ایران

مقدمه

"سپاس خدایی راکه در قالب جهان آفرینش دفتر حُسن و زیبایی بنمود و برگ‌های گوناگون آن را در برابر ادراک و احساس آدمیان بگشود تا پاک‌بینان از هر ورق آن، فصول اسرار خوانند و از دریافت هر سرّی مزه عشق چشند."

پس از رونق حرفه حسابداری در قرن نوزدهم برای این که حسابداری بتواند به بهبود کیفیت اطلاعات یاری رساند، اصول و استانداردهای حسابداری توسط انجمن‌های حرفه‌ای کشورهای پیشرو در این زمینه تدوین و مورد استفاده قرار گرفت. در ایران نیز بنابر نیاز، حسابداران سالیان متمادی از اصول و استانداردهایی که در خارج از ایران تدوین شده بود بهره می‌گرفتند. اما از آن جا که استفاده از استانداردهای کشورهای دیگر به دلیل تفاوت‌های فرهنگی، اقتصادی و اجتماعی ملل مختلف، حداقل در کوتاه مدت، می‌تواند به بروز مشکلاتی منجر گردد در کشور ما نیز لزوم ایجاد استانداردهای حسابداری بیش از پیش احساس گردید، به طوری که در سال ۱۳۶۶ براساس قانون تشکیل سازمان حسابرسی، سازمان حسابرسی تشکیل و مسئول تدوین استانداردهای ملی حسابداری و حسابرسی گردید.

از آن روز تا به امروز با سعی و تلاش فراوانی که در این زمینه توسط مجامع علمی و حرفه‌ای حسابداری صورت گرفته است، استانداردهای ملی حسابداری و حسابرسی با درنظر گرفتن تجارب سایر کشورها، به نحوی که بتواند در ایران جوابگو باشد، تدوین گردید.

با وجود آن‌که مدتی از تدوین استانداردهای ملی می‌گذرد، با این حال کمتر کتاب حسابداری را می‌توان یافت که باگرایش به سمت استانداردهای ایران نگاشته شده باشد، لذا همین موضوع مؤلف این کتاب را بر آن داشت که با تألیف کتاب حاضر گامی هرچند کوچک در راه خدمت به حرفه حسابداری و دانشجویان عزیز رشته حسابداری بردارد.

نحوه ارائه مطالب در این کتاب بدین صورت است که در ابتدای هر فصل درس مربوطه به صورت خلاصه و در عین حال جامع ارائه شده که با بیان هر مطلب، مثال‌هایی به صورت حل شده در ارتباط با آن موضوع برای درک بهتر ارائه گردیده و در ادامه فصل، پرسش‌های چهارگزینه‌ای و مسائل مطرح شده است.

با تمام سعی و تلاشی که برای هرچه مفیدتر بودن مطالب کتاب به عمل آمده است، باکمال تواضع اذعان دارم که خالی از خطا و اشتباه نمی‌باشد و برای رفع نقایص و کاستی‌های آن امید به یاری خوانندگان و اساتید محترم دارم.

در تألیف این کتاب از یاری دوست و برادر عزیزم جناب آقای مجید اسکندری، در ویراستاری و بازخوانی متن بهره گرفته و از راهنمایی‌های دوستان و همکاران عزیزم جناب آقایان محمد دلیرانی و ابوالفضل یوسفی نیز سود جسته‌ام. از تمامی این عزیزان، دوستان و همکاران و در نهایت همسر مهربانم، سرکار خانم فاطمه حدادپور که پابه‌پای اینجانب در تمامی مراحل تدوین کتاب، نقش ارزنده‌ای ایفا نمودند، صمیمانه سپاس گزارم.

به مصداق فرمایش امیرمؤمنان علی علیه‌السلام که "هرکس به من حرفی آموخت، مرا بنده خویش ساخت" از کلیه اساتید بزرگواری که در دوران تحصیل از محضرشان بهره‌ها جسته‌ام، تشکر و قدردانی می‌نمایم.

از فرزندان مهربان خود ـ فرشید و مهشید ـ نیز که اوقات متعلق به آنان را در این راه نهاده و با صبر و متانت، مرا در به بار نشستن این مجموعه یاوری کردند، قدردانی می‌کنم.

از جناب آقای محمدحسن پورنعمتی، که امکانات چاپ این کتاب را فراهم آورده و همچنین از جناب آقای سیدعلیرضا موسوی و همکاران ایشان در نشر حفیظ، که در حروفچینی و صفحه‌آرایی آن، نهایت تلاش و همکاری را داشتند، صمیمانه سپاس گزارم.

جمشید اسکندری

شهریور ماه ۱۳۸۵

فهرست مندرجات

عنوان **صفحه**

فصل یازدهم

حسابداری بدهی‌های بلندمدت

واحدهای تجاری برای گسترش فعالیت‌های خود نیاز به منابع مالی جدید دارند. استفاده از بدهی‌های بلندمدت یکی از اثربخش‌ترین راه‌های تأمین منابع مالی است که موجب می‌شود صاحبان اصلی واحد تجاری، ضمن حفظ اعمال کنترل واحد تجاری، با سرمایه‌گذاری محدود به سود بیشتری دست یابند.

بدهی‌های بلندمدت تعهداتی است که انتظار نمی‌رود طی چرخه عملیاتی معمول واحد تجاری یا ظرف یک سال از تاریخ ترازنامه، هر کدام طولانی‌تر است، پرداخت یا تسویه شود. اوراق قرضه پرداختنی، اسناد پرداختنی بلندمدت، تسهیلات بلندمدت پرداختنی، بدهی‌های مربوط به اجاره‌های سرمایه‌ای و ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان نمونه‌هایی از اقلام بدهی بلندمدت به شمار می‌روند.

اوراق قرضه

یکی از متداول‌ترین ابزارهای تأمین مالی، اوراق قرضه است که معمولاً واحدهای تجاری به منظور اجرای پروژه‌های عظیم مانند ایجاد تأسیسات یک پالایشگاه و یا ساخت سد اقدام به صدور آن می‌نمایند. انتشار اوراق قرضه تابع شرایط و مقررات خاصی می‌باشد که در قوانین هر کشوری پیش‌بینی می‌شود[1].

طبق ماده ۵۲ اصلاحیه قانون تجارت، "ورقه قرضه، ورقه قابل معامله‌ای است که معرف مبلغی وام است با بهره معین که تمام یا اجزای آن، در موعد یا مواعد معینی باید مسترد گردد". همچنین اوراق قرضه دارای شرایطی می‌باشد که بر روی برگه قرضه قید می‌گردد. از جمله مندرجات اوراق قرضه می‌توان موارد زیر را نام برد:

۱ـ مبلغ اسمی ـ مبلغی است که روی ورقه قرضه درج می‌شود و نماینده بدهی شرکت صادرکننده به دارنده آن می‌باشد.

۲ـ نرخ بهره ـ نرخی است که شرکت صادرکننده اوراق قرضه موظف است براساس آن و بر مبنای مبلغ اسمی ورقه قرضه، به دارنده آن بهره پرداخت نماید[2].

۱- در ایران بیست و یک ماده از اصلاحیه قانون تجارت (مواد ۵۱ تا ۷۱) در ارتباط با صدور اوراق قرضه می‌باشد.

۲- به موجب اصل چهارم و اصل چهل و نهم قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، دریافت یا پرداخت بهره کلاً منتفی شده است و معاملات براساس عقود اسلامی انجام می‌شود و آنچه در متن کتاب در این مورد آمده است صرفاً به عنوان مثال می‌باشد که می‌تواند در مورد سود تضمین شده اوراق مشارکت مصداق پیدا کند.

۳ـ تاریخ‌های پرداخت بهره ـ تاریخی است که روی ورقه قرضه جهت پرداخت اقساط بهره معین شده است. توضیح این که مبلغ بهره معمولاً به صورت سه ماهه، شش ماهه و یا یک‌ساله پرداخت می‌گردد.

۴ـ سررسید اوراق قرضه ـ تاریخی است که شرکت صادرکننده اوراق قرضه مکلف به پرداخت مبلغ اسمی این اوراق به دارنده آن می‌باشد.

انواع اوراق قرضه

اوراق قرضه را با توجه به ویژگی‌های مختلف می‌توان به گروه‌های متفاوتی طبقه‌بندی نمود که اهم آن به شرح زیر است:

اوراق قرضه با نام و اوراق قرضه بی‌نام

اوراق قرضه با نام، اوراق قرضه‌ای است که در وجه شخص معینی صادر و نام خریدار در دفاتر واحد تجاری صادرکننده ثبت می‌گردد. فروش این گونه اوراق باید به اطلاع واحد تجاری صادرکننده رسیده و اوراق قبلی باطل و اوراق جدیدی به نام خریدار جدید صادر و در دفاتر منعکس گردد. بهره این‌گونه اوراق در تاریخ‌های پرداخت بهره صرفاً به آخرین شخصی پرداخت می‌شود که نام او در دفاتر واحد تجاری ثبت شده باشد.

اوراق قرضه بی‌نام که **اوراق قرضه با کوپن** نیز نامیده می‌شود اوراق قرضه‌ای است که نام خریدار بر روی آن درج نمی‌شود و دارنده اوراق، مالک آن تلقی می‌گردد. خرید و فروش این گونه اوراق بدون مراجعه به واحد تجاری صادرکننده صورت می‌گیرد. به اوراق قرضه بی‌نام معمولاً تعدادی کوپن بهره ضمیمه است که در تاریخ‌های پرداخت بهره از آن جدا شده و به واحد تجاری صادرکننده یا بانک تضمین کننده اوراق تسلیم و در مقابل آن بهره دریافت می‌شود.

اوراق قرضه مدت‌دار و اوراق قرضه سریال

اوراق قرضه مدت‌دار که **اوراق قرضه با سررسید معین** نیز نامیده می‌شود اوراق قرضه‌ای است که دارای یک سررسید مشخص می‌باشد.

اوراق قرضه سریال که **اوراق قرضه ترتیبی** نیز نامیده می‌شود اوراق قرضه‌ای است که دارای سررسیدهای مختلف بوده و هر بخشی از آن در تاریخ‌های مختلف بازپرداخت می‌شود. مثلاً بازپرداخت بخشی از اوراق قرضه پس از چهار سال و بخشی دیگر پس از پنج سال یا تاریخی دیگر انجام می‌شود.

اوراق قرضه قابل بازخرید و اوراق قرضه قابل تبدیل

اوراق قرضه قابل بازخرید نوعی از اوراق قرضه است که قبل از تاریخ سررسید، به اختیار صادرکننده، قابل بازخرید می‌باشد. بازخرید اوراق قرضه قبل از سررسید در پاره‌ای از اوقات مستلزم پرداخت مبلغی بیش از ارزش اسمی به دارنده آن می‌باشد.

اوراق قرضه قابل تبدیل نوعی از اوراق قرضه است که در تاریخ سررسید و یا قبل از آن، به اختیار دارنده آن، قابل تبدیل به سهام عادی می‌باشد[1].

۱- شرایط و تشریفات صدور این قبیل اوراق قرضه در مواد ۶۱ تا ۷۱ اصلاحیه قانون تجارت تصریح شده است.

اوراق مشارکت

اوراق مشارکت نوعی از اوراق قرضه است که برای پروژه‌ای مشخص منتشر شده و دارنده آن به نسبت مبلغ اسمی در سود حاصل از اجرای پروژه سهیم می‌گردد. اوراق مشارکت عموماً بی‌نام بوده و فقط به مبلغ اسمی صادر می‌شود و معمولاً دارای کوپن حداقل سود تضمین شده در ضمیمه آن می‌باشد. سود اوراق مشارکت در طول اجرای پروژه، براساس نرخ از پیش تعیین شده، به صورت علی‌الحساب پرداخت شده و در سررسید، پس از کسر سودهای علی‌الحساب پرداخت شده، سود قطعی تسویه می‌گردد.

تعیین ارزش اوراق قرضه

ارزش بازار اوراق قرضه به عوامل متعددی نظیر میزان اعتبار صادرکننده آن، نرخ بهره اوراق قرضه، نرخ بهره بازار و سایر فرصت‌های سرمایه‌گذاری موجود برای سرمایه‌گذاران بستگی دارد. به خصوص ارزش بازار اوراق قرضه نسبت به نرخ بهره بازار حساسیت زیادی دارد. بدیهی است در صورتی که نرخ بهره بازار بیشتر از نرخ بهره اوراق قرضه منتشره باشد ارزش اوراق قرضه کمتر از مبلغ اسمی خواهد بود، یعنی اوراق قرضه با کسر فروخته می‌شود و در صورتی که نرخ بهره بازار کمتر از نرخ بهره اوراق قرضه منتشره باشد ارزش اوراق قرضه بیشتر از مبلغ اسمی خواهد بود، یعنی اوراق قرضه با صرف فروخته خواهد شد.

از آنجایی که صدور اوراق قرضه برای صادرکننده آن ایجاد تعهدی مبنی بر پرداخت (۱) مبلغ اسمی اوراق قرضه در سررسید و (۲) پرداخت بهره در تاریخ‌های معین را می‌نماید و پرداخت‌های مذکور هر دو در آینده است، لذا برای تعیین ارزش اوراق قرضه از مفهوم ارزش زمانی پول استفاده می‌شود. بنابراین ارزش بازار اوراق قرضه در هر تاریخی برابر با ارزش فعلی مبلغی اسمی اوراق قرضه و ارزش فعلی بهره‌های قابل پرداخت، با نرخ بهره بازار می‌باشد. یعنی:

ارزش فعلی بهره‌های قابل پرداخت + ارزش فعلی مبلغ اسمی اوراق قرضه در سررسید = ارزش بازار اوراق قرضه

برای محاسبه ارزش فعلی مبلغ اسمی اوراق قرضه از رابطه زیر استفاده می‌شود:

$$\text{ارزش فعلی مبلغ اسمی اوراق قرضه} = S\left[\frac{1}{(1+i)^n}\right] = S \times PVIF_n^i$$

که در آن:

S ؛ مبلغ اسمی اوراق قرضه در سررسید،

i ؛ نرخ بهره بازار (نرخ بازده مورد انتظار سرمایه‌گذار)، و

n ؛ مدت باقی مانده تا سررسید می‌باشد.

برای محاسبه ارزش فعلی بهره‌های قابل پرداخت نیز از رابطه زیر استفاده می‌شود:

$$\text{ارزش فعلی بهره‌های قابل پرداخت} = A\left[\frac{1-\frac{1}{(1+i)^n}}{i}\right] = A \times PVIFA_n^i$$

که در آن A معرف بهره در هر دوره پرداخت و n معرف تعداد دوره‌های پرداخت بهره می‌باشد.

به منظور تسهیل در بکارگیری تئوری ارزش فعلی، جداول ارزش فعلی تهیه و منتشر شده است و در عمل به جای استفاده از فرمول‌های فوق، از جداول مذکور استفاده می‌شود که در آن ارزش فعلی یک ریال (جدول صفحه ۱۶) و ارزش فعلی اقساط مساوی یک ریالی (جدول صفحه ۱۷) برای دوره‌های مختلف با درصدهای متفاوت محاسبه شده است.

مثال ۱ـ۱۱ـ شرکت پرستو جهت تأمین مالی فعالیت‌های خود در تاریخ ۱۳X۱/۱/۱ اوراق قرضه ۵ ساله‌ای به مبلغ ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال با نرخ بهره ۱۰درصد صادر نمود. بهره این اوراق در پایان هر سال پرداخت می‌شود. هنگام صدور اوراق قرضه نرخ بهره بازار ۱۲درصد می‌باشد.

مطلوبست: محاسبه ارزش اوراق قرضه هنگام صدور

حل: با استفاده از جدول ارزش فعلی یک ریال مندرج در صفحه ۱۶، داریم:

PVIF (i=٪۱۲ و n=۵) = ۰/۵۶۷

ارزش فعلی مبلغ اسمی اوراق قرضه ۱,۰۰۰,۰۰۰ × ۰/۵۶۷ = ۵۶۷,۰۰۰

با استفاده از جدول ارزش فعلی اقساط مساوی یک ریالی مندرج در صفحه ۱۷، داریم:

PVIFA (i=٪۱۲ و n=۵) = ۳/۶۰۵

بهره سالانه اوراق قرضه ۱,۰۰۰,۰۰۰ × ٪۱۰ = ۱۰۰,۰۰۰

ارزش فعلی بهره‌های قابل پرداخت ۱۰۰,۰۰۰ × ۳/۶۰۵ = ۳۶۰,۵۰۰

پس از تعیین ارزش فعلی مبلغ اسمی اوراق قرضه و ارزش فعلی بهره‌های قابل پرداخت، داریم:

ارزش اوراق قرضه ۵۶۷,۰۰۰ + ۳۶۰,۵۰۰ = ۹۲۷,۵۰۰

لازم به توضیح است در صورتی که پرداخت بهره در طول سال مالی بیش از یک دفعه انجام شود این امر در محاسبات ارزش فعلی تأثیر می‌گذارد، به گونه‌ای که n بزرگ‌تر از سال‌های باقی‌مانده تا سررسید و i کوچک‌تر از نرخ بهره بازار خواهد بود. به عنوان مثال، با فرض این که نرخ بهره بازار ۱۲درصد و مدت باقی مانده تا سررسید ۵ سال باشد و بهره هر شش ماه یک‌بار پرداخت شود، نرخ بهره ٪۶ = ۲ ÷ ٪۱۲ و مدت ۱۰ = ۲ × ۵ و چنانچه بهره هر سه ماه یک‌بار پرداخت شود، نرخ بهره ٪۳ = ۴ ÷ ٪۱۲ و مدت ۲۰ = ۴ × ۵ درنظر گرفته می‌شود.

مثال ۲ـ۱۱ـ با درنظر گرفتن اطلاعات مثال ۱ـ۱۱، چنانچه بهره اوراق قرضه هر شش ماه یک‌بار در تاریخ‌های ۳۱ شهریور و ۲۹ اسفند پرداخت شود،

مطلوبست: محاسبه ارزش اوراق قرضه هنگام صدور

حل:

i = ٪۱۲ ÷ ۲ = ٪۶

n = ۵ × ۲ = ۱۰

PVIF (i=٪۶ و n=۱۰) = ۰/۵۵۸

ارزش فعلی مبلغ اسمی اوراق قرضه ۱,۰۰۰,۰۰۰ × ۰/۵۵۸ = ۵۵۸,۰۰۰

PVIFA (i=٪۶ و n=۱۰) = ۷/۳۶۰

بهره شش ماهه اوراق قرضه ۱,۰۰۰,۰۰۰ × ٪۱۰ × $\frac{۶}{۱۲}$ = ۵۰,۰۰۰

ارزش فعلی بهره‌های قابل پرداخت ۵۰,۰۰۰ × ۷/۳۶۰ = ۳۶۸,۰۰۰

ارزش اوراق قرضه ۵۵۸,۰۰۰ + ۳۶۸,۰۰۰ = ۹۲۶,۰۰۰

روشی دیگر برای تعیین ارزش اوراق قرضه

از آنجاکه تفاوت ارزش بازار و مبلغ اسمی اوراق قرضه به دلیل تفاوت نرخ بهره بازار و نرخ بهره اوراق قرضه می‌باشد، لذا می‌توان با محاسبه تفاوت بهره به نرخ بازار و نرخ بهره اوراق قرضه و تنزیل آن ارزش اوراق قرضه را تعیین نمود. بدین صورت که پس از تنزیل تفاوت بهره به نرخ بازار و نرخ بهره اوراق قرضه، اگر نرخ بهره بازار بیشتر از نرخ بهره اوراق قرضه باشد، مبلغ مذکور از مبلغ اسمی کسر می‌شود تا ارزش بازار اوراق قرضه به دست آید و چنانچه نرخ بهره بازار کمتر از نرخ بهره اوراق قرضه باشد، برای تعیین ارزش بازار اوراق قرضه، مبلغ مذکور به مبلغ اسمی اضافه می‌شود.

مثال ۳-۱۱- با درنظر گرفتن اطلاعات مثال ۱-۱۱،

مطلوبست: محاسبه ارزش اوراق قرضه هنگام صدور

حل:

تفاوت نرخ بهره بازار و نرخ بهره اوراق قرضه	٪۱۲ − ٪۱۰ = ٪۲
تفاوت بهره سالانه	۱,۰۰۰,۰۰۰ × ٪۲ = ۲۰,۰۰۰
ارزش فعلی اقساط مساوی یک ریالی	PVIFA (i=٪۱۲ و n=۵) = ۳/۶۰۵
ارزش اوراق قرضه	۱,۰۰۰,۰۰۰ − (۲۰,۰۰۰ × ۳/۶۰۵) = ۹۲۷,۹۰۰

لازم به توضیح است که تفاوت ۴۰۰ ریالی این مبلغ با مبلغ محاسبه شده در مثال ۱-۱۱ به دلیل گرد شدن ارزش فعلی است.

عملیات حسابداری اوراق قرضه

حسابداری اوراق قرضه در واحد تجاری صادرکننده در سه مرحله به شرح زیر مورد بحث قرار می‌گیرد:

۱- صدور اوراق قرضه

۲- پرداخت بهره اوراق قرضه

۳- بازخرید اوراق قرضه

حسابداری صدور اوراق قرضه

واحد تجاری صادرکننده ممکن است به یکی از سه حالت زیر اوراق قرضه را صادر نماید:

۱- صدور اوراق قرضه به مبلغ اسمی - در صورتی که اوراق قرضه به مبلغ اسمی فروخته شود ثبت زیر در دفاتر صورت می‌گیرد:

وجوه نقد	×	
اوراق قرضه پرداختنی		×

۲- صدور اوراق قرضه با صرف - در صورتی که اوراق قرضه به مبلغی بیش از مبلغ اسمی آن فروخته شود تفاوت بین مبلغ دریافتی و مبلغ اسمی اصطلاحاً "صرف اوراق قرضه" نامیده می‌شود و برای ثبت آن، سند حسابداری زیر صادر می‌گردد:

وجوه نقد	×	
اوراق قرضه پرداختنی		×
صرف اوراق قرضه		×

۳ـ صدور اوراق قرضه با کسر ـ در صورتی که اوراق قرضه به مبلغی کمتر از مبلغ اسمی آن فروخته شود تفاوت بین مبلغ دریافتی و مبلغ اسمی اصطلاحاً "کسر اوراق قرضه" نامیده می‌شود و برای ثبت آن، سند حسابداری زیر صادر می‌گردد:

	بدهکار	بستانکار
وجوه نقد	×	
کسر اوراق قرضه	×	
اوراق قرضه پرداختنی		×

حساب "اوراق قرضه پرداختنی" در پایان دوره مالی به عنوان بدهی بلندمدت در ترازنامه گزارش می‌شود و هرگونه صرف یا کسر اوراق قرضه نیز در طول مدت اوراق قرضه تا سررسید مستهلک شده و مانده صرف یا کسر اوراق قرضه برای تعیین ارزش دفتری اوراق قرضه به آن اضافه یا از آن کسر می‌گردد.

صدور اوراق قرضه بین تاریخ‌های پرداخت بهره

در مواردی که تاریخ صدور اوراق قرضه با تاریخ پرداخت بهره یکسان نباشد، به لحاظ آنکه کوپن‌های بهره یک دوره پرداخت را به طور کامل شامل می‌شود، مبلغ بهره‌ای که مربوط به فاصله زمانی بین تاریخ پرداخت بهره و تاریخ صدور اوراق قرضه می‌باشد به مبلغ اوراق قرضه اضافه شده و از خریداران اوراق قرضه دریافت می‌شود و در حساب جداگانه‌ای تحت عنوان "بهره پرداختنی" ثبت می‌گردد. بهره وصول شده در زمان فروش، در تاریخ اولین پرداخت بهره بعدی به خریدار برگشت داده می‌شود.

مثال ۴ـ۱۱ـ شرکت پریسا در تاریخ ۱۳X۱/۳/۱ اوراق قرضه ۵ ساله‌ای به مبلغ اسمی ۳,۰۰۰,۰۰۰ ریال با نرخ بهره ۱۰درصد صادر و به مبلغ اسمی بعلاوه بهره متعلقه تا تاریخ ۱۳X۱/۳/۱ به فروش رساند. بهره این اوراق هر شش ماه یک‌بار در تاریخ‌های اول مهر و اول فروردین هر سال پرداخت می‌شود.

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ۱۳X۱/۳/۱

حل:

بهره تحقق یافته از تاریخ ۱۳X۱/۱/۱ الی ۱۳X۱/۳/۱ $\quad ۳,۰۰۰,۰۰۰ \times ٪۱۰ \times \frac{۲}{۱۲} = ۵۰,۰۰۰$

کل مبلغ دریافتی $\quad ۳,۰۰۰,۰۰۰ + ۵۰,۰۰۰ = ۳,۰۵۰,۰۰۰$

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۱۳X۱/۳/۱	وجوه نقد	۳,۰۵۰,۰۰۰	
	اوراق قرضه پرداختنی		۳,۰۰۰,۰۰۰
	بهره پرداختنی		۵۰,۰۰۰

هزینه‌های صدور اوراق قرضه

صدور اوراق قرضه معمولاً مستلزم انجام مخارجی از قبیل حق‌الزحمه خدمات حقوقی، هزینه چاپ اوراق و آگهی، مالیات و نظایر آن‌ها می‌باشد. هرچند پرداخت این مخارج با هدف کسب منافع آتی در طول مدت اوراق قرضه صورت می‌گیرد، لیکن به خودی خود منافع اقتصادی آتی ندارند و در نتیجه نمی‌توان آن‌ها را به عنوان یک دارایی جداگانه شناسایی نمود، از این رو این‌گونه مخارج در دوره وقوع به عنوان هزینه شناسایی می‌شود.

حسابداری پرداخت بهره اوراق قرضه

بهره اوراق قرضه متناسب با مبلغ اسمی و نرخ بهره مندرج در اوراق قرضه در هر تاریخ پرداخت بهره محاسبه و در دفاتر ثبت شده و به عنوان هزینه مالی در صورت سود و زیان واحد تجاری صادر کننده اوراق قرضه گزارش می‌شود. چنانچه تاریخ پرداخت بهره مطابق با پایان سال مالی نباشد طبق اصل تطابق هزینه‌ها با درآمد، در پایان دوره مالی، بهره تحقق یافته و پرداخت نشده شناسایی و در دفاتر ثبت می‌گردد.

مثال ۵-۱۱- با درنظر گرفتن اطلاعات مثال ۴-۱۱، با فرض این که سال مالی شرکت پریسا منتهی به پایان اسفندماه می‌باشد،
مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه در تاریخ‌های ۱۳X۱/۷/۱ و ۱۳X۱/۱۲/۲۹

حل:

بهره قابل پرداخت در تاریخ ۱۳X۱/۶/۳۱ $۳,۰۰۰,۰۰۰ \times ٪۱۰ \times \frac{۶}{۱۲} = ۱۵۰,۰۰۰$

هزینه بهره چهار ماهه (از ۱۳X۱/۳/۱ الی ۱۳X۱/۷/۱) $۱۵۰,۰۰۰ - ۵۰,۰۰۰ = ۱۰۰,۰۰۰$

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۱۳X۱/۷/۱	هزینه بهره	۱۰۰,۰۰۰	
	بهره پرداختنی	۵۰,۰۰۰	
	وجوه نقد		۱۵۰,۰۰۰

هزینه بهره شش ماهه (منتهی به ۱۳X۱/۱۲/۲۹) $۳,۰۰۰,۰۰۰ \times ٪۱۰ \times \frac{۶}{۱۲} = ۱۵۰,۰۰۰$

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۱۳X۱/۱۲/۲۹	هزینه بهره	۱۵۰,۰۰۰	
	بهره پرداختنی		۱۵۰,۰۰۰

استهلاک صرف و کسر اوراق قرضه

با توجه به این‌که وجوه حاصل از فروش اوراق قرضه در طول مدت اوراق قرضه مورد استفاده قرار می‌گیرد، لذا طبق اصل تطابق هزینه‌ها با درآمد، هرگونه صرف یا کسر اوراق قرضه باید در طول مدت اوراق قرضه (از تاریخ صدور تا تاریخ سررسید) مستهلک شود، به نحوی که در تاریخ سررسید، ارزش دفتری اوراق قرضه برابر با مبلغ اسمی آن گردد. صرف یا کسر اوراق قرضه معمولاً همزمان با تاریخ‌های پرداخت بهره مستهلک می‌گردد و از هزینه بهره کسر یا به آن اضافه می‌شود[۱].

برای مستهلک نمودن صرف یا کسر اوراق قرضه دو روش وجود دارد که عبارتند از:

۱-روش خط مستقیم

۲-روش نرخ بهره مؤثر

۱- هنگامی که اوراق قرضه با صرف صادر می‌شود هزینه واقعی بهره کمتر از مبلغ پرداختی برمبنای مبلغ اسمی اوراق قرضه می‌باشد، لذا استهلاک صرف اوراق قرضه موجب کاهش هزینه بهره می‌شود و بالعکس، هنگامی که اوراق قرضه با کسر صادر می‌شود هزینه واقعی بهره بیش ازمبلغ پرداختی برمبنای مبلغ اسمی اوراق قرضه بوده، لذا استهلاک کسر اوراق قرضه موجب افزایش هزینه بهره می‌شود.

روش خط مستقیم

در روش خط مستقیم، مبلغ صرف یا کسر اوراق قرضه بر کل تعداد دفعات پرداخت بهره تقسیم می‌گردد تا مبلغ صرف یا کسر قابل استهلاک در هر مرحله پرداخت بهره به دست آید. در این روش هزینه بهره در دوره‌های مختلف برابر می‌باشد.

استفاده از روش خط مستقیم برای استهلاک صرف و کسر اوراق قرضه گرچه بسیار ساده و آسان است، ولی در مواردی که مبلغ صرف یا کسر اوراق قرضه قابل توجه باشد نتیجه درستی به دست نمی‌دهد، چراکه نرخ بهره واقعی (نرخ بهره اعمال شده) در طول مدت اوراق قرضه ثابت نیست.

مثال ٦-١١- شرکت پریچهر در تاریخ ۱۳X۱/۱/۱ اوراق قرضه سه ساله‌ای با نرخ بهره ۱۰درصد به مبلغ اسمی ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال صادر و آن را به مبلغ ۱,۰۵۲,۰۹۸ ریال به فروش رساند. نرخ بهره بازار در تاریخ صدور اوراق قرضه ۸درصد بوده و بهره اوراق قرضه هر شش ماه یک‌بار در تاریخ‌های ۳۱ شهریور و ۲۹ اسفند قابل پرداخت است.

مطلوبست:

۱) تهیه جدول پرداخت بهره و استهلاک صرف اوراق قرضه به روش خط مستقیم

۲) انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ‌های ۱۳X۱/۱/۱ و ۱۳X۱/۶/۳۱

حل:

جدول پرداخت بهره و استهلاک صرف اوراق قرضه

تاریخ	بهره پرداختنی	هزینه بهره	استهلاک صرف اوراق قرضه	مانده صرف اوراق قرضه	ارزش دفتری اوراق قرضه
۱۳X۱/۱/۱				۵۲,۰۹۸	۱,۰۵۲,۰۹۸
۱۳X۱/۶/۳۱	۵۰,۰۰۰	۴۱,۳۱۷	۸,۶۸۳	۴۳,۴۱۵	۱,۰۴۳,۴۱۵
۱۳X۱/۱۲/۲۹	۵۰,۰۰۰	۴۱,۳۱۷	۸,۶۸۳	۳۴,۷۳۲	۱,۰۳۴,۷۳۲
۱۳X۲/۶/۳۱	۵۰,۰۰۰	۴۱,۳۱۷	۸,۶۸۳	۲۶,۰۴۹	۱,۰۲۶,۰۴۹
۱۳X۲/۱۲/۲۹	۵۰,۰۰۰	۴۱,۳۱۷	۸,۶۸۳	۱۷,۳۶۶	۱,۰۱۷,۳۶۶
۱۳X۳/۶/۳۱	۵۰,۰۰۰	۴۱,۳۱۷	۸,۶۸۳	۸,۶۸۳	۱,۰۰۸,۶۸۳
۱۳X۳/۱۲/۲۹	۵۰,۰۰۰	۴۱,۳۱۷	۸,۶۸۳	—	۱,۰۰۰,۰۰۰

ثبت‌های روزنامه:

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۱۳X۱/۱/۱	وجوه نقد	۱,۰۵۲,۰۹۸	
	اوراق قرضه پرداختنی		۱,۰۰۰,۰۰۰
	صرف اوراق قرضه		۵۲,۰۹۸
۱۳X۱/۶/۳۱	هزینه بهره	۴۱,۳۱۷	
	صرف اوراق قرضه	۸,۶۸۳	
	وجوه نقد		۵۰,۰۰۰

روش نرخ بهره مؤثر

در روش نرخ بهره مؤثر برای محاسبه استهلاک صرف یا کسر اوراق قرضه به ترتیب زیر عمل می‌شود:

۱ـ بهره قابل پرداخت از حاصل ضرب مبلغ اسمی در نرخ بهره اوراق قرضه محاسبه می‌شود، یعنی:

نرخ بهره اوراق قرضه × مبلغ اسمی اوراق قرضه = بهره قابل پرداخت

۲ـ هزینه بهره از حاصل‌ضرب ارزش دفتری اوراق قرضه در ابتدای دوره (مبلغ اسمی بعلاوه صرف یا منهای کسر اوراق قرضه) در نرخ بهره بازار (نرخ بهره مؤثر) در زمان صدور اوراق قرضه محاسبه می‌شود، یعنی:

مدت (برحسب سال) × نرخ بهره بازار × ارزش دفتری اوراق قرضه در ابتدای دوره = هزینه بهره

به دلیل تغییر در ارزش دفتری در هر دوره نسبت به دوره قبل هزینه بهره نیز تغییر می‌کند، به گونه‌ای که هزینه بهره همواره متناسب با مبلغ بدهی واقعی (ارزش دفتری اوراق قرضه) می‌باشد، در نتیجه می‌توان گفت که نرخ بهره واقعی (نرخ بهره اعمال شده) در طول مدت اوراق قرضه همیشه ثابت است.

۳ـ از مابه‌التفاوت هزینه بهره اوراق قرضه و بهره قابل پرداخت، مبلغی که به عنوان صرف یا کسر مستهلک می‌گردد مشخص می‌شود.

در روش نرخ بهره مؤثر هنگامی که اوراق قرضه با صرف صادر شده باشد، با نزدیک شدن به سررسید، ارزش دفتری اوراق قرضه کاهش می‌یابد و در نتیجه هزینه بهره هر دوره نسبت به دوره قبل نیز کاهش خواهد یافت. همچنین در مواردی که اوراق قرضه با کسر صادر شده باشد، با نزدیک شدن به سررسید، ارزش دفتری اوراق قرضه افزایش می‌یابد و در نتیجه هزینه بهره هر دوره نسبت به دوره قبل نیز افزایش می‌یابد.

مثال ۷ـ۱۱ـ شرکت پریوش در تاریخ ۱۳X۱/۱/۱ اوراق قرضه سه ساله‌ای با نرخ بهره ۱۰درصد به مبلغ اسمی ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال صادر و آن را به مبلغ ۹۵۰,۸۲۴ ریال به فروش رساند. نرخ بهره بازار در تاریخ صدور اوراق قرضه ۱۲درصد بوده و بهره اوراق قرضه هر شش ماه یک‌بار در تاریخ‌های ۳۱ شهریور و ۲۹ اسفند قابل پرداخت است.

مطلوبست:

۱) تهیه جدول پرداخت بهره و استهلاک کسر اوراق قرضه به روش نرخ بهره مؤثر

۲) انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ‌های ۱۳X۱/۱/۱ و ۱۳X۱/۶/۳۱

حل:

جدول پرداخت بهره و استهلاک کسر اوراق قرضه

تاریخ	بهره پرداختنی	هزینه بهره	استهلاک کسر اوراق قرضه	مانده کسر اوراق قرضه	ارزش دفتری اوراق قرضه
۱۳X۱/۱/۱				۴۹,۱۷۶	۹۵۰,۸۲۴
۱۳X۱/۶/۳۱	۵۰,۰۰۰	۵۷,۰۴۹	۷,۰۴۹	۴۲,۱۲۷	۹۵۷,۸۷۳
۱۳X۱/۱۲/۲۹	۵۰,۰۰۰	۵۷,۴۷۲	۷,۴۷۲	۳۴,۶۵۵	۹۶۵,۳۴۵
۱۳X۲/۶/۳۱	۵۰,۰۰۰	۵۷,۹۲۱	۷,۹۲۱	۲۶,۷۳۴	۹۷۳,۲۶۶
۱۳X۲/۱۲/۲۹	۵۰,۰۰۰	۵۸,۳۹۶	۸,۳۹۶	۱۸,۳۳۸	۹۸۱,۶۶۲
۱۳X۳/۶/۳۱	۵۰,۰۰۰	۵۸,۹۰۰	۸,۹۰۰	۹,۴۳۸	۹۹۰,۵۶۲
۱۳X۳/۱۲/۲۹	۵۰,۰۰۰	۵۹,۴۳۸	۹,۴۳۸	–	۱,۰۰۰,۰۰۰

ثبت‌های روزنامه:

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۱۳X۱/۱/۱	وجوه نقد	۹۵۰,۸۲۴	
	کسر اوراق قرضه	۴۹,۱۷۶	
	اوراق قرضه پرداختنی		۱,۰۰۰,۰۰۰
۱۳X۱/۶/۳۱	هزینه بهره	۵۷,۰۴۹	
	وجوه نقد		۵۰,۰۰۰
	کسر اوراق قرضه		۷,۰۴۹

حسابداری بازخرید اوراق قرضه

بازخرید اوراق قرضه ممکن است در یکی از مقاطع زیر صورت گیرد:

۱ـ قبل از تاریخ سررسید ـ در مواردی که واحد تجاری صادر کننده قبل از تاریخ سررسید اقدام به بازخرید اوراق قرضه می‌نماید باید ارزش اسمی و هرگونه صرف یا کسر مستهلک نشده تا تاریخ بازخرید، به نسبت مقداری که خریداری شده است، از دفاتر حذف و تفاوت بین مبلغ پرداختی بابت بازخرید و ارزش دفتری اوراق قرضه بازخرید شده (ارزش اسمی بعلاوه صرف یا منهای کسر مستهلک نشده) به عنوان سود یا زیان غیرعملیاتی شناسایی و در صورت سود و زیان دوره بازخرید به طور جداگانه تحت عنوان "اقلام غیرمترقبه"، قبل از سود قبل از مالیات گزارش گردد[1]. چنانچه مبلغ پرداختی برای بازخرید اوراق قرضه بیشتر از ارزش دفتری اوراق قرضه باشد، زیان و در صورتی که مبلغ پرداختی کمتر از ارزش دفتری اوراق قرضه باشد، سود حاصل خواهد شد.

چنانچه در تاریخ بازخرید اوراق قرضه مدتی از تاریخ آخرین پرداخت بهره گذشته باشد، وجه پرداختی بابت بازخرید شامل بهره تحقق یافته تا تاریخ بازخرید نیز می‌باشد که باید محاسبه و به حساب هزینه بهره منظور گردد.

۲ـ در تاریخ سررسید ـ در مواردی که اوراق قرضه تا سررسید نگهداری شده و در تاریخ سررسید بازخرید می‌گردد، با توجه به این‌که هرگونه صرف یا کسر اوراق قرضه در طول مدت اوراق قرضه مستهلک شده و مبلغ پرداختی برای بازخرید برابر با مبلغ اسمی می‌باشد، لذا هیچ‌گونه سود یا زیانی شناسایی نمی‌شود.

برای بازخرید اوراق قرضه در سررسید معمولاً یکی از روش‌های زیر مورد استفاده قرار می‌گیرد:

الف ـ صدور سهام جدید (در خصوص اوراق قرضه قابل تبدیل به سهام عادی، خود به خود این عمل صورت می‌گیرد.)

ب ـ صدور اوراق قرضه جدید

ج ـ اخذ وام‌های بانکی

د ـ ایجاد اندوخته وجوه استهلاکی[2]

۱ـ برای طبقه‌بندی سود یا زیان حاصل از بازخرید اوراق قرضه تحت عنوان اقلام غیرمترقبه، نیازی به وجود دو ویژگی غیرعادی بودن ماهیت و غیرتکراری بودن رویداد نیست.

۲ـ وجوه استهلاکی به وجوهی گفته می‌شود که به تدریج از محل سود سالانه برای بازپرداخت اوراق قرضه در سررسید کنار گذاشته می‌شود. معمولاً واحدهای تجاری وجوه مذکور را در سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت مانند سپرده‌های بانکی یا خرید سهام شرکت‌های دیگر به کار می‌گیرند تا ضمن کسب سود و تأمین هزینه‌های بهره اوراق قرضه، در تاریخ بازخرید اوراق قرضه در سررسید با مشکل نقدینگی مواجه نگردند. عیب وجوه استهلاکی این است که مقداری از وجوه استقراضی برای برنامه‌ای که استقراض جهت آن صورت گرفته است مورد استفاده قرار نمی‌گیرد.

مثال ۸ـ۱۱ـ با درنظرگرفتن اطلاعات مثال ۷ـ۱۱، چنانچه نیمی از اوراق قرضه صادره در تاریخ ۱۳X۲/۷/۱ با پرداخت مبلغ ۴۸۰,۰۰۰ ریال بازخرید گردد،

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ۱۳X۲/۷/۱

حل:

کسر مستهلک نشده اوراق قرضه بازخرید شده $۲۶,۷۳۴ \times \frac{۱}{۲} = ۱۳,۳۶۷$

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۱۳X۱/۷/۱	اوراق قرضه پرداختنی	۵۰۰,۰۰۰	
	وجوه نقد		۴۸۰,۰۰۰
	کسر اوراق قرضه		۱۳,۳۶۷
	سود حاصل از بازخرید اوراق قرضه		۶,۶۳۳

اوراق قرضه قابل تبدیل به سهام عادی

همانطور که قبلاً بیان شد اوراق قرضه قابل تبدیل، اوراق قرضه‌ای است که در تاریخ سررسید و یا قبل از آن، به اختیار دارنده آن، قابل تبدیل به سهام عادی می‌باشد. صدور اوراق قرضه قابل تبدیل این امکان را برای واحد تجاری صادر کننده فراهم می‌آورد که اوراق قرضه را با بهره کمتری انتشار دهد. اوراق قرضه قابل تبدیل برای سرمایه‌گذار نیز می‌تواند دارای امتیاز باشد، چراکه ضمن استفاده از بهره از مزایای تبدیل آن به سهام عادی نیز منتفع می‌گردد.

حسابداری اوراق قرضه قابل تبدیل به سهام عادی

حسابداری صدور و پرداخت بهره اوراق قرضه قابل تبدیل مانند سایر اوراق قرضه‌هایی است که قبلاً مورد بحث قرار گرفت، اما هنگام تبدیل اوراق قرضه به سهام عادی لازم است که ارزش اسمی و هرگونه صرف یا کسر مستهلک نشده تا تاریخ تبدیل، به نسبت مقداری از اوراق قرضه که به سهام عادی تبدیل می‌شود، از دفاتر حذف گردد. البته باید توجه داشت که چنانچه تبدیل در یکی از تاریخ‌های پرداخت بهره انجام نشود باید بهره تحقق یافته تا تاریخ تبدیل نیز محاسبه و پرداخت گردد.

برای حسابداری تبدیل اوراق قرضه به سهام عادی از دو روش زیر می‌توان استفاده نمود:

۱ـ **روش ارزش بازار** ـ در این روش، سهام عادی تبدیل شده برمبنای ارزش بازار سهام یا اوراق قرضه، هرکدام که به وضوح قابل تعیین و قابلیت اتکای بیشتری داشته باشد، ارزیابی شده و مابه‌التفاوت ارزش دفتری اوراق قرضه و ارزش بازار سهام یا اوراق قرضه، برحسب مورد، به عنوان سود یا زیان حاصل از تبدیل شناسایی و در دفاتر ثبت می‌گردد.

۲ـ **روش ارزش دفتری** ـ در این روش، ارزش دفتری اوراق قرضه به سهام عادی (و صرف سهام عادی) تخصیص یافته و هیچ‌گونه سود یا زیانی در زمان تبدیل شناسایی نمی‌شود.

مثال ۹-۱۱- در تاریخ ۱۳X۱/۷/۱، هنگامی که مانده اوراق قرضه پرداختنی قابل تبدیل شرکت پریا ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال و صرف مستهلک نشده مرتبط با آن ۵۰,۰۰۰ ریال بود، کلیه دارندگان اوراق قرضه مبادرت به تبدیل اوراق قرضه خود به سهام عادی شرکت نمودند. طبق شرایط اوراق قرضه، هر ۱۰,۰۰۰ ریال اوراق قرضه قابل تبدیل به ۸ سهم عادی ۱,۰۰۰ ریالی است. در تاریخ تبدیل اوراق قرضه، قیمت بازار هر سهم عادی شرکت ۱,۳۰۰ ریال بود.

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ۱۳X۱/۷/۱ با استفاده از:

۱) روش ارزش بازار

۲) روش ارزش دفتری

حل:

۱) روش ارزش بازار

تعداد سهام عادی صادره برای تبدیل اوراق قرضه	$\frac{۱,۰۰۰,۰۰۰}{۱۰,۰۰۰} \times ۸ = ۸۰۰$
ارزش اسمی سهام عادی صادره برای تبدیل اوراق قرضه	۸۰۰ × ۱,۰۰۰ = ۸۰۰,۰۰۰
ارزش بازار سهام عادی صادره برای تبدیل اوراق قرضه	۸۰۰ × ۱,۳۰۰ = ۱,۰۴۰,۰۰۰
ارزش دفتری اوراق قرضه در تاریخ تبدیل	۱,۰۰۰,۰۰۰ + ۵۰,۰۰۰ = ۱,۰۵۰,۰۰۰
سود حاصل از تبدیل اوراق قرضه به سهام عادی	۱,۰۵۰,۰۰۰ − ۱,۰۴۰,۰۰۰ = ۱۰,۰۰۰

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۱۳X۱/۷/۱	اوراق قرضه پرداختنی	۱,۰۰۰,۰۰۰	
	صرف اوراق قرضه	۵۰,۰۰۰	
	سهام عادی		۸۰۰,۰۰۰
	صرف سهام عادی		۲۴۰,۰۰۰
	سود حاصل از تبدیل اوراق قرضه		۱۰,۰۰۰

۲) روش ارزش دفتری

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۱۳X۱/۷/۱	اوراق قرضه پرداختنی	۱,۰۰۰,۰۰۰	
	صرف اوراق قرضه	۵۰,۰۰۰	
	سهام عادی		۸۰۰,۰۰۰
	صرف سهام عادی		۲۵۰,۰۰۰

اسناد پرداختنی بلندمدت

از نظر محتوا، اسناد پرداختنی بلندمدت مشابه اوراق قرضه است، زیرا هر دو دارای تاریخ سررسید مشخص و نرخ بهره اعلام شده یا نرخ بهره ضمنی می‌باشند. بنابراین اسناد پرداختنی بلندمدت نیز بر مبنای ارزش فعلی مبالغی که قرار است در سررسید بازپرداخت گردد اندازه‌گیری و در حساب‌ها ثبت می‌شود.

حسابداری اسناد پرداختنی بلندمدت نیز همانند حسابداری اوراق قرضه است و هر نوع صرف یا کسر هم با توجه به مدت زمان سررسید اسناد، به شیوه‌ای مشابه، مستهلک می‌شود.

مثال ۱۰-۱۱- شرکت پوریا در تاریخ ۱۳X۱/۱/۱ یک‌دستگاه ماشین‌آلات خریداری و در قبال آن سه فقره سفته ۲۰۰,۰۰۰ ریالی پرداخت نمود. سررسید اولین قسط ۱۳X۱/۱۲/۲۹ بوده و بقیه اقساط نیز به ترتیب در پایان سال‌های ۱۳X۲ و ۱۳X۳ پرداخت خواهد شد. در تاریخ خرید نرخ بهره بازار ۱۰درصد می‌باشد.

مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه در سال‌های ۱۳X۱ الی ۱۳X۳

حل:

PVIFA(i=٪۱۰ و n=۳) = ۲/۴۸۷

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار	محاسبه
۱۳X۱/۱/۱	ماشین‌آلات	۴۹۷,۴۰۰		۲۰۰,۰۰۰ × ۲/۴۸۷ =
	کسر اسناد پرداختنی	۱۰۲,۶۰۰		
	اسناد پرداختنی		۶۰۰,۰۰۰	
۱۳X۱/۱۲/۲۹	اسناد پرداختنی	۲۰۰,۰۰۰		
	هزینه بهره	۴۹,۷۴۰		(۶۰۰,۰۰۰ − ۱۰۲,۶۰۰) × ٪۱۰ =
	وجوه نقد		۲۰۰,۰۰۰	
	کسر اسناد پرداختنی		۴۹,۷۴۰	
۱۳X۲/۱۲/۲۹	اسناد پرداختنی	۲۰۰,۰۰۰		
	هزینه بهره	۳۴,۷۱۴		(۴۰۰,۰۰۰ − ۵۲,۸۶۰) × ٪۱۰ =
	وجوه نقد		۲۰۰,۰۰۰	
	کسر اسناد پرداختنی		۳۴,۷۱۴	
۱۳X۳/۱۲/۲۹	اسناد پرداختنی	۲۰۰,۰۰۰		
	هزینه بهره	۱۸,۱۴۶		(۲۰۰,۰۰۰ − ۱۸,۱۴۶) × ٪۱۰ ≃
	وجوه نقد		۲۰۰,۰۰۰	
	کسر اسناد پرداختنی		۱۸,۱۴۶	

کسر اسناد پرداختنی

تاریخ	بدهکار	تاریخ	بستانکار
X۱/۱/۱	۱۰۲,۶۰۰	X۱/۱۲/۲۹	۴۹,۷۴۰
		م / ن	۵۲,۸۶۰
X۲/۱/۱	۵۲,۸۶۰	X۲/۱۲/۲۹	۳۴,۷۱۴
		م / ن	۱۸,۱۴۶
X۳/۱/۱	۱۸,۱۴۶	X۳/۱۲/۲۹	۱۸,۱۴۶

اسناد پرداختنی

تاریخ	بدهکار	تاریخ	بستانکار
X۱/۱۲/۲۹	۲۰۰,۰۰۰	X۱/۱/۱	۶۰۰,۰۰۰
م / ن	۴۰۰,۰۰۰		
X۲/۱۲/۲۹	۲۰۰,۰۰۰	X۲/۱/۱	۴۰۰,۰۰۰
م / ن	۲۰۰,۰۰۰		
X۳/۱۲/۲۹	۲۰۰,۰۰۰	X۳/۱/۱	۲۰۰,۰۰۰

ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان

به موجب ماده ۲۴ قانون کار، کارفرما مکلف است بعد از پایان خدمت کارکنان (در زمان بازنشستگی، استعفا یا اخراج)، به ازای هر سال خدمت، حداقل معادل یک ماه آخرین حقوق و مزایا به آنان پرداخت نماید. بنابراین طبق اصل تطابق هزینه‌ها با درآمد در پایان هر سال مالی، حداقل معادل یک ماه آخرین حقوق و مزایا و همچنین مابه‌التفاوت تعدیل حقوق سنوات قبل به عنوان هزینه شناسایی و به بدهکار حساب "هزینه مزایای پایان خدمت کارکنان" و بستانکار حساب "ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان" منظور می‌شود. همچنین در طول سال مالی، هنگام خروج کارکنان، هرگونه پرداختی به حساب ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان بدهکار می‌گردد.

هزینه مزایای پایان خدمت کارکنان در صورت سود و زیان منعکس شده و مانده حساب ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان، پس از تعدیل آن در پایان هر سال مالی، به شکل یک رقم مجزا در متن ترازنامه به عنوان یکی از اجزای گروه بدهی‌های بلندمدت گزارش می‌شود.

مثال ۱۱-۱۱- شرکت پویا دارای چهار کارمند بوده که حقوق و مزایای آن‌ها در پایان سال ۱۳X۲ و همچنین تاریخ استخدام آن‌ها به شرح زیر است:

	آخرین حقوق و مزایای ماهانه	تاریخ استخدام
	ریال	
آقای A	۱۰۰,۰۰۰	۱۳X۱/۴/۱
آقای B	۱۲۰,۰۰۰	۱۳X۱/۵/۱
آقای C	۱۳۵,۰۰۰	۱۳X۱/۶/۱
آقای D	۱۵۰,۰۰۰	۱۳X۱/۹/۱

مانده حساب ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان در ابتدای سال ۱۳X۲ مبلغ ۲۲۰,۰۰۰ ریال بوده است.

مطلوبست: محاسبه ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان در پایان سال ۱۳X۲ و انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه

حل:

	آخرین حقوق و مزایای ماهانه	تاریخ استخدام	سابقه کار	ذخیره مورد نیاز
	ریال		ماه	ریال
آقای A	۱۰۰,۰۰۰	۱۳X۱/۴/۱	۲۱	۱۷۵,۰۰۰
آقای B	۱۲۰,۰۰۰	۱۳X۱/۵/۱	۲۰	۲۰۰,۰۰۰
آقای C	۱۳۵,۰۰۰	۱۳X۱/۶/۱	۱۹	۲۱۳,۷۵۰
آقای D	۱۵۰,۰۰۰	۱۳X۱/۹/۱	۱۶	۲۰۰,۰۰۰
				۷۸۸,۷۵۰

ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان

		مانده در ابتدای سال	۲۲۰,۰۰۰
مانده در پایان سال	۷۸۸,۷۵۰	هزینه سال ۱۳X۲	۵۶۸,۷۵۰
	۷۸۸,۷۵۰		۷۸۸,۷۵۰
			۷۸۸,۷۵۰

ثبت روزنامه:

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۱۳X۲/۱۲/۲۹	هزینه مزایای پایان خدمت کارکنان	۵۶۸,۷۵۰	
	ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان		۵۶۸,۷۵۰

گزارشگری بدهی‌های بلندمدت

آن قسمت از بدهی‌های بلندمدت که انتظار می‌رود ظرف مدت یک سال بعد از تاریخ ترازنامه از محل دارایی‌های جاری تسویه شود باید به عنوان بدهی جاری طبقه‌بندی شده و جزئیات آن در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی ارائه گردد. چنانچه قرار باشد بدهی بلندمدت از محل دارایی‌های غیرجاری (مانند سپرده وجوه استهلاکی)، تحصیل وام بلندمدت و یا از طریق انتشار سهام عادی تسویه گردد، یعنی برای بازپرداخت آن‌ها نیاز به استفاده از منابع جاری نباشد، بدهی کماکان به عنوان بدهی بلندمدت طبقه‌بندی شده و نحوه تسویه آن در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی افشا می‌گردد.

جدول ارزش فعلی ۱ ریال در پایان سال nام

n	1%	2%	3%	4%	5%	6%	7%	8%	9%	10%	11%	12%	13%	14%	15%
1	0.990	0.980	0.971	0.962	0.952	0.943	0.935	0.926	0.917	0.909	0.901	0.893	0.885	0.877	0.870
2	0.980	0.961	0.943	0.925	0.907	0.890	0.873	0.857	0.842	0.826	0.812	0.797	0.783	0.769	0.756
3	0.971	0.942	0.915	0.889	0.864	0.840	0.816	0.794	0.772	0.751	0.731	0.712	0.693	0.675	0.658
4	0.961	0.924	0.888	0.855	0.823	0.792	0.763	0.735	0.708	0.683	0.659	0.636	0.613	0.592	0.572
5	0.951	0.906	0.863	0.822	0.784	0.747	0.713	0.681	0.650	0.621	0.593	0.567	0.543	0.519	0.497
6	0.942	0.888	0.837	0.790	0.746	0.705	0.666	0.630	0.596	0.564	0.535	0.507	0.480	0.456	0.432
7	0.933	0.871	0.813	0.760	0.711	0.665	0.623	0.583	0.547	0.513	0.482	0.452	0.425	0.400	0.376
8	0.923	0.853	0.789	0.731	0.677	0.627	0.582	0.540	0.502	0.467	0.434	0.404	0.376	0.351	0.327
9	0.914	0.837	0.766	0.703	0.645	0.592	0.544	0.500	0.460	0.424	0.391	0.361	0.333	0.308	0.284
10	0.905	0.820	0.744	0.676	0.614	0.558	0.508	0.463	0.422	0.386	0.352	0.322	0.295	0.270	0.247
11	0.896	0.804	0.722	0.650	0.585	0.527	0.475	0.429	0.388	0.350	0.317	0.287	0.261	0.237	0.215
12	0.887	0.788	0.701	0.625	0.557	0.497	0.444	0.397	0.356	0.319	0.286	0.257	0.231	0.208	0.187
13	0.879	0.773	0.681	0.601	0.530	0.469	0.415	0.368	0.326	0.290	0.258	0.229	0.204	0.182	0.163
14	0.870	0.758	0.661	0.577	0.505	0.442	0.388	0.340	0.299	0.263	0.232	0.205	0.181	0.160	0.141
15	0.861	0.743	0.642	0.555	0.481	0.417	0.362	0.315	0.275	0.239	0.209	0.183	0.160	0.140	0.123
16	0.853	0.728	0.623	0.534	0.458	0.394	0.339	0.292	0.252	0.218	0.188	0.163	0.141	0.123	0.107
17	0.844	0.714	0.605	0.513	0.436	0.371	0.317	0.270	0.231	0.198	0.170	0.146	0.125	0.108	0.093
18	0.836	0.700	0.587	0.494	0.416	0.350	0.296	0.250	0.212	0.180	0.153	0.130	0.111	0.095	0.081
19	0.828	0.686	0.570	0.475	0.396	0.331	0.277	0.232	0.194	0.164	0.138	0.116	0.098	0.083	0.070
20	0.820	0.673	0.554	0.456	0.377	0.312	0.258	0.215	0.178	0.149	0.124	0.104	0.087	0.073	0.061
21	0.811	0.660	0.538	0.439	0.359	0.294	0.242	0.199	0.164	0.135	0.112	0.093	0.077	0.064	0.053
22	0.803	0.647	0.522	0.422	0.342	0.278	0.226	0.184	0.150	0.123	0.101	0.083	0.068	0.056	0.046
23	0.795	0.634	0.507	0.406	0.326	0.262	0.211	0.170	0.138	0.112	0.091	0.074	0.060	0.049	0.040
24	0.788	0.622	0.492	0.390	0.310	0.247	0.197	0.158	0.126	0.102	0.082	0.066	0.053	0.043	0.035
25	0.780	0.610	0.478	0.375	0.295	0.233	0.184	0.146	0.116	0.092	0.074	0.059	0.047	0.038	0.030
26	0.772	0.598	0.464	0.361	0.281	0.220	0.172	0.135	0.106	0.084	0.066	0.053	0.042	0.033	0.026
27	0.764	0.586	0.450	0.347	0.268	0.207	0.161	0.125	0.098	0.076	0.060	0.047	0.037	0.029	0.023
28	0.757	0.574	0.437	0.333	0.255	0.196	0.150	0.116	0.090	0.069	0.054	0.042	0.033	0.026	0.020
29	0.749	0.563	0.424	0.321	0.243	0.185	0.141	0.107	0.082	0.063	0.048	0.037	0.029	0.022	0.017
30	0.742	0.552	0.412	0.308	0.231	0.174	0.131	0.099	0.075	0.057	0.044	0.033	0.026	0.020	0.015

n	16%	17%	18%	19%	20%	21%	22%	23%	24%	25%	26%	27%	28%	29%	30%
1	0.862	0.855	0.847	0.840	0.833	0.826	0.820	0.813	0.806	0.800	0.794	0.787	0.781	0.775	0.769
2	0.743	0.731	0.718	0.706	0.694	0.683	0.672	0.661	0.650	0.640	0.630	0.620	0.610	0.601	0.592
3	0.641	0.624	0.609	0.593	0.579	0.564	0.551	0.537	0.524	0.512	0.500	0.488	0.477	0.466	0.455
4	0.552	0.534	0.516	0.499	0.482	0.467	0.451	0.437	0.423	0.410	0.397	0.384	0.373	0.361	0.350
5	0.476	0.456	0.437	0.419	0.402	0.386	0.370	0.355	0.341	0.328	0.315	0.303	0.291	0.280	0.269
6	0.410	0.390	0.370	0.352	0.335	0.319	0.303	0.289	0.275	0.262	0.250	0.238	0.227	0.217	0.207
7	0.354	0.333	0.314	0.296	0.279	0.263	0.249	0.235	0.222	0.210	0.198	0.188	0.178	0.168	0.159
8	0.305	0.285	0.266	0.249	0.233	0.218	0.204	0.191	0.179	0.168	0.157	0.148	0.139	0.130	0.123
9	0.263	0.243	0.225	0.209	0.194	0.180	0.167	0.155	0.144	0.134	0.125	0.116	0.108	0.101	0.094
10	0.227	0.208	0.191	0.176	0.162	0.149	0.137	0.126	0.116	0.107	0.099	0.092	0.085	0.078	0.073
11	0.195	0.178	0.162	0.148	0.135	0.123	0.112	0.103	0.094	0.086	0.079	0.072	0.066	0.061	0.056
12	0.168	0.152	0.137	0.124	0.112	0.102	0.092	0.083	0.076	0.069	0.062	0.057	0.052	0.047	0.043
13	0.145	0.130	0.116	0.104	0.093	0.084	0.075	0.068	0.061	0.055	0.050	0.045	0.040	0.037	0.033
14	0.125	0.111	0.099	0.088	0.078	0.069	0.062	0.055	0.049	0.044	0.039	0.035	0.032	0.028	0.025
15	0.108	0.095	0.084	0.074	0.065	0.057	0.051	0.045	0.040	0.035	0.031	0.028	0.025	0.022	0.020
16	0.093	0.081	0.071	0.062	0.054	0.047	0.042	0.036	0.032	0.028	0.025	0.022	0.019	0.017	0.015
17	0.080	0.069	0.060	0.052	0.045	0.039	0.034	0.030	0.026	0.023	0.020	0.017	0.015	0.013	0.012
18	0.069	0.059	0.051	0.044	0.038	0.032	0.028	0.024	0.021	0.018	0.016	0.014	0.012	0.010	0.009
19	0.060	0.051	0.043	0.037	0.031	0.027	0.023	0.020	0.017	0.014	0.012	0.011	0.009	0.008	0.007
20	0.051	0.043	0.037	0.031	0.026	0.022	0.019	0.016	0.014	0.012	0.010	0.008	0.007	0.006	0.005
21	0.044	0.037	0.031	0.026	0.022	0.018	0.015	0.013	0.011	0.009	0.008	0.007	0.006	0.005	0.004
22	0.038	0.032	0.026	0.022	0.018	0.015	0.013	0.011	0.009	0.007	0.006	0.005	0.004	0.004	0.003
23	0.033	0.027	0.022	0.018	0.015	0.012	0.010	0.009	0.007	0.006	0.005	0.004	0.003	0.003	0.002
24	0.028	0.023	0.019	0.015	0.013	0.010	0.008	0.007	0.006	0.005	0.004	0.003	0.003	0.002	0.002
25	0.024	0.020	0.016	0.013	0.010	0.009	0.007	0.006	0.005	0.004	0.003	0.003	0.002	0.002	0.001
26	0.021	0.017	0.014	0.011	0.009	0.007	0.006	0.005	0.004	0.003	0.002	0.002	0.002	0.001	0.001
27	0.018	0.014	0.011	0.009	0.007	0.006	0.005	0.004	0.003	0.002	0.002	0.002	0.001	0.001	0.001
28	0.016	0.012	0.010	0.008	0.006	0.005	0.004	0.003	0.002	0.002	0.002	0.001	0.001	0.001	0.001
29	0.014	0.011	0.008	0.006	0.005	0.004	0.003	0.002	0.002	0.002	0.001	0.001	0.001	0.001	0.000
30	0.012	0.009	0.007	0.005	0.004	0.003	0.003	0.002	0.002	0.001	0.001	0.001	0.001	0.000	0.000

جدول ارزش فعلی اقساط مساوی ۱ ریالی برای n سال

n	1%	2%	3%	4%	5%	6%	7%	8%	9%	10%	11%	12%	13%	14%	15%
1	0.990	0.980	0.971	0.962	0.952	0.943	0.935	0.926	0.917	0.909	0.901	0.893	0.885	0.877	0.870
2	1.970	1.942	1.913	1.886	1.859	1.833	1.808	1.783	1.759	1.736	1.713	1.690	1.668	1.647	1.626
3	2.941	2.884	2.829	2.775	2.723	2.673	2.624	2.577	2.531	2.487	2.444	2.402	2.361	2.322	2.283
4	3.902	3.808	3.717	3.630	3.546	3.465	3.387	3.312	3.240	3.170	3.102	3.037	2.974	2.914	2.855
5	4.853	4.713	4.580	4.452	4.329	4.212	4.100	3.993	3.890	3.791	3.696	3.605	3.517	3.433	3.352
6	5.795	5.601	5.417	5.242	5.076	4.917	4.767	4.623	4.486	4.355	4.231	4.111	3.998	3.889	3.784
7	6.728	6.472	6.230	6.002	5.786	5.582	5.389	5.206	5.033	4.868	4.712	4.564	4.423	4.288	4.160
8	7.652	7.325	7.020	6.733	6.463	6.210	5.971	5.747	5.535	5.335	5.146	4.968	4.799	4.639	4.487
9	8.566	8.162	7.786	7.435	7.108	6.802	6.515	6.247	5.995	5.759	5.537	5.328	5.132	4.946	4.772
10	9.471	8.983	8.530	8.111	7.722	7.360	7.024	6.710	6.418	6.145	5.889	5.650	5.426	5.216	5.019
11	10.368	9.787	9.253	8.760	8.306	7.887	7.499	7.139	6.805	6.495	6.207	5.938	5.687	5.453	5.234
12	11.255	10.575	9.954	9.385	8.863	8.384	7.943	7.536	7.161	6.814	6.492	6.194	5.918	5.660	5.421
13	12.134	11.348	10.635	9.986	9.394	8.853	8.358	7.904	7.487	7.103	6.750	6.424	6.122	5.842	5.583
14	13.004	12.106	11.296	10.563	9.899	9.295	8.745	8.244	7.786	7.367	6.982	6.628	6.302	6.002	5.724
15	13.865	12.849	11.938	11.118	10.380	9.712	9.108	8.559	8.061	7.606	7.191	6.811	6.462	6.142	5.847
16	14.718	13.578	12.561	11.652	10.838	10.106	9.447	8.851	8.313	7.824	7.379	6.974	6.604	6.265	5.954
17	15.562	14.292	13.166	12.166	11.274	10.477	9.763	9.122	8.544	8.022	7.549	7.120	6.729	6.373	6.047
18	16.398	14.992	13.754	12.659	11.690	10.828	10.059	9.372	8.756	8.201	7.702	7.250	6.840	6.467	6.128
19	17.226	15.678	14.324	13.134	12.085	11.158	10.336	9.604	8.950	8.365	7.839	7.366	6.938	6.550	6.198
20	18.046	16.351	14.877	13.590	12.462	11.470	10.594	9.818	9.129	8.514	7.963	7.469	7.025	6.623	6.259
21	18.857	17.011	15.415	14.029	12.821	11.764	10.836	10.017	9.292	8.649	8.075	7.562	7.102	6.687	6.312
22	19.660	17.658	15.937	14.451	13.163	12.042	11.061	10.201	9.442	8.772	8.176	7.645	7.170	6.743	6.359
23	20.456	18.292	16.444	14.857	13.489	12.303	11.272	10.371	9.580	8.883	8.266	7.718	7.230	6.792	6.399
24	21.243	18.914	16.936	15.247	13.799	12.550	11.469	10.529	9.707	8.985	8.348	7.784	7.283	6.835	6.434
25	22.023	19.523	17.413	15.622	14.094	12.783	11.654	10.675	9.823	9.077	8.422	7.843	7.330	6.873	6.464
26	22.795	20.121	17.877	15.983	14.375	13.003	11.826	10.810	9.929	9.161	8.488	7.896	7.372	6.906	6.491
27	23.560	20.707	18.327	16.330	14.643	13.211	11.987	10.935	10.027	9.237	8.548	7.943	7.409	6.935	6.514
28	24.316	21.281	18.764	16.663	14.898	13.406	12.137	11.051	10.116	9.307	8.602	7.984	7.441	6.961	6.534
29	25.066	21.844	19.188	16.984	15.141	13.591	12.278	11.158	10.198	9.370	8.650	8.022	7.470	6.983	6.551
30	25.808	22.396	19.600	17.292	15.372	13.765	12.409	11.258	10.274	9.427	8.694	8.055	7.496	7.003	6.566

n	16%	17%	18%	19%	20%	21%	22%	23%	24%	25%	26%	27%	28%	29%	30%
1	0.862	0.855	0.847	0.840	0.833	0.826	0.820	0.813	0.806	0.800	0.794	0.787	0.781	0.775	0.769
2	1.605	1.585	1.566	1.547	1.528	1.509	1.492	1.474	1.457	1.440	1.424	1.407	1.392	1.376	1.361
3	2.246	2.210	2.174	2.140	2.106	2.074	2.042	2.011	1.981	1.952	1.923	1.896	1.868	1.842	1.816
4	2.798	2.743	2.690	2.639	2.589	2.540	2.494	2.448	2.404	2.362	2.320	2.280	2.241	2.203	2.166
5	3.274	3.199	3.127	3.058	2.991	2.926	2.864	2.803	2.745	2.689	2.635	2.583	2.532	2.483	2.436
6	3.685	3.589	3.498	3.410	3.326	3.245	3.167	3.092	3.020	2.951	2.885	2.821	2.759	2.700	2.643
7	4.039	3.922	3.812	3.706	3.605	3.508	3.416	3.327	3.242	3.161	3.083	3.009	2.937	2.868	2.802
8	4.344	4.207	4.078	3.954	3.837	3.726	3.619	3.518	3.421	3.329	3.241	3.156	3.076	2.999	2.925
9	4.607	4.451	4.303	4.163	4.031	3.905	3.786	3.673	3.566	3.463	3.366	3.273	3.184	3.100	3.019
10	4.833	4.659	4.494	4.339	4.192	4.054	3.923	3.799	3.682	3.571	3.465	3.364	3.269	3.178	3.092
11	5.029	4.836	4.656	4.487	4.327	4.177	4.035	3.902	3.776	3.656	3.543	3.437	3.335	3.239	3.147
12	5.197	4.988	4.793	4.611	4.439	4.278	4.127	3.985	3.851	3.725	3.606	3.493	3.387	3.286	3.190
13	5.342	5.118	4.910	4.715	4.533	4.362	4.203	4.053	3.912	3.780	3.656	3.538	3.427	3.322	3.223
14	5.468	5.229	5.008	4.802	4.611	4.432	4.265	4.108	3.962	3.824	3.695	3.573	3.459	3.351	3.249
15	5.575	5.324	5.092	4.876	4.675	4.489	4.315	4.153	4.001	3.859	3.726	3.601	3.483	3.373	3.268
16	5.668	5.405	5.162	4.938	4.730	4.536	4.357	4.189	4.033	3.887	3.751	3.623	3.503	3.390	3.283
17	5.749	5.475	5.222	4.990	4.775	4.576	4.391	4.219	4.059	3.910	3.771	3.640	3.518	3.403	3.295
18	5.818	5.534	5.273	5.033	4.812	4.608	4.419	4.243	4.080	3.928	3.786	3.654	3.529	3.413	3.304
19	5.877	5.584	5.316	5.070	4.843	4.635	4.442	4.263	4.097	3.942	3.799	3.664	3.539	3.421	3.311
20	5.929	5.628	5.353	5.101	4.870	4.657	4.460	4.279	4.110	3.954	3.808	3.673	3.546	3.427	3.316
21	5.973	5.665	5.384	5.127	4.891	4.675	4.476	4.292	4.121	3.963	3.816	3.679	3.551	3.432	3.320
22	6.011	5.696	5.410	5.149	4.909	4.690	4.488	4.302	4.130	3.970	3.822	3.684	3.556	3.436	3.323
23	6.044	5.723	5.432	5.167	4.925	4.703	4.499	4.311	4.137	3.976	3.827	3.689	3.559	3.438	3.325
24	6.073	5.746	5.451	5.182	4.937	4.713	4.507	4.318	4.143	3.981	3.831	3.692	3.562	3.441	3.327
25	6.097	5.766	5.467	5.195	4.948	4.721	4.514	4.323	4.147	3.985	3.834	3.694	3.564	3.442	3.329
26	6.118	5.783	5.480	5.206	4.956	4.728	4.520	4.328	4.151	3.988	3.837	3.696	3.566	3.444	3.330
27	6.136	5.798	5.492	5.215	4.964	4.734	4.524	4.332	4.154	3.990	3.839	3.698	3.567	3.445	3.331
28	6.152	5.810	5.502	5.223	4.970	4.739	4.528	4.335	4.157	3.992	3.840	3.699	3.568	3.446	3.331
29	6.166	5.820	5.510	5.229	4.975	4.743	4.531	4.337	4.159	3.994	3.841	3.700	3.569	3.446	3.332
30	6.177	5.829	5.517	5.235	4.979	4.746	4.534	4.339	4.160	3.995	3.842	3.701	3.569	3.447	3.332

پرسش‌های چهارگزینه‌ای

۱ـ ارزش بازار اوراق قرضه عبارت است از:

الف) مبلغ اسمی اوراق قرضه در سررسید بعلاوه کل بهره‌های قابل پرداخت در آینده

ب) مبلغ اسمی اوراق قرضه در سررسید بعلاوه ارزش فعلی کل بهره‌های قابل پرداخت در آینده

ج) ارزش فعلی مبلغ اسمی اوراق قرضه در سررسید بعلاوه کل بهره‌های قابل پرداخت در آینده

د) ارزش فعلی مبلغ اسمی اوراق قرضه در سررسید بعلاوه ارزش فعلی کل بهره‌های قابل پرداخت در آینده

۲ـ شرکت پیام در تاریخ ۱۳X۱/۱/۱ اوراق قرضه‌ای به ارزش اسمی ۱۰۰,۰۰۰ ریال به سررسید ۱۰ سال بعد صادر نمود. نرخ بهره این اوراق ۶ درصد بوده و بهره در پایان هر سال پرداخت می‌شود. نرخ بهره بازار در تاریخ صدور اوراق قرضه ۹ درصد بود. سایر اطلاعات به شرح زیر است:

	۶ درصد	۹ درصد
ارزش آتی یک ریال برای ۱۰ دوره	۱/۷۹۱	۲/۳۶۷
ارزش فعلی یک ریال برای ۱۰ دوره	۰/۵۵۸	۰/۴۲۲
ارزش فعلی اقساط مساوی یک ریالی برای ۱۰ دوره	۷/۳۶۰	۶/۴۱۸

اوراق قرضه در تاریخ انتشار به چه مبلغی باید به فروش رود؟

الف) ۸۰,۷۰۸ ریال ب) ۸۶,۳۶۰ ریال ج) ۹۴,۳۰۸ ریال د) ۱۰۰,۰۰۰ ریال

۳ـ صرف اوراق قرضه:

الف) به عنوان یک بدهی در ترازنامه نشان داده می‌شود.

ب) به عنوان درآمد دوره‌ای که اوراق قرضه به فروش می‌رسد منظور می‌شود.

ج) در طول مدت اوراق قرضه مستهلک می‌شود و مانده مستهلک نشده آن در ترازنامه از اوراق قرضه کسر می‌شود.

د) در طول مدت اوراق قرضه مستهلک می‌شود و مانده مستهلک نشده آن در ترازنامه به اوراق قرضه اضافه می‌شود.

۴ـ شرکت پیمان در تاریخ اول خردادماه ۱۳X۱ اوراق قرضه‌ای به مبلغ اسمی ۳۰۰,۰۰۰ ریال صادر و در تاریخ اول مردادماه آن را به فروش رساند. نرخ بهره این اوراق ۱۰ درصد بوده و موعد پرداخت بهره در تاریخ‌های اول خرداد و اول آذر هر سال می‌باشد. این اوراق به مبلغ اسمی بعلاوه بهره تحقق یافته به فروش رسیده است. کل وجوه دریافتی در تاریخ اول مردادماه ۱۳X۱ چند ریال است؟

الف) ۲۹۰,۰۰۰ ریال ب) ۲۹۵,۰۰۰ ریال ج) ۳۰۵,۰۰۰ ریال د) ۳۱۰,۰۰۰ ریال

۵ـ هزینه‌های صدور اوراق قرضه:

الف) به کسر اوراق قرضه اضافه یا از صرف اوراق قرضه کسر می‌شود.

ب) در دوره‌ای که اوراق قرضه صادر می‌شود به عنوان هزینه شناسایی می‌گردد.

ج) در دوره‌ای که اوراق قرضه بازخرید می‌شود به عنوان هزینه شناسایی می‌گردد.
د) به حساب هزینه انتقالی به دوره‌های آتی منظور و در طول عمر اوراق قرضه مستهلک می‌شود.

۶ـ چنانچه تاریخ‌های پرداخت بهره با پایان سال مالی شرکت منطبق نباشد:
الف) نباید بهره اوراق قرضه تا پایان سال پرداخت گردد.
ب) باید تاریخ‌های پرداخت بهره با پایان سال مالی منطبق گردد.
ج) باید بهره اوراق قرضه تا پایان سال محاسبه و نقداً پرداخت گردد.
د) باید بهره تحقق یافته و پرداخت نشده تا پایان سال شناسایی و در دفاتر ثبت گردد.

۷ـ استهلاک کسر اوراق قرضه پرداختنی چه تأثیری بر روی هر یک از موارد زیر دارد؟

	اوراق قرضه پرداختنی	سود خالص
الف)	کاهش می‌دهد	کاهش می‌دهد
ب)	کاهش می‌دهد	افزایش می‌دهد
ج)	افزایش می‌دهد	کاهش می‌دهد
د)	افزایش می‌دهد	افزایش می‌دهد

۸ـ شرکت پژمان در تاریخ ۱۳X۱/۷/۱ مبلغ ۱۰۰,۰۰۰ ریال اوراق قرضه ۱۲ درصد دو ساله خود را صادر و به مبلغ ۱۰۳,۵۷۶ ریال به فروش رساند. نرخ بهره بازار در تاریخ صدور اوراق قرضه ۱۰ درصد می‌باشد. شرکت برای استهلاک صرف اوراق قرضه از روش خط مستقیم استفاده می‌کند. بهره این اوراق هر شش ماه یک‌بار در تاریخ‌های ۳۱ شهریور و ۲۹ اسفند پرداخت می‌شود. هزینه بهره شش ماهه دوم سال مالی منتهی به ۱۳X۱/۱۲/۲۹ چند ریال است؟
الف) ۵,۱۰۶ ریال ب) ۵,۱۷۶ ریال ج) ۶,۰۰۰ ریال د) ۶,۲۱۴ ریال

۹ـ با توجه به اطلاعات سؤال ۸، چنانچه شرکت پژمان برای استهلاک صرف اوراق قرضه از روش نرخ بهره مؤثر استفاده کند، هزینه بهره شش ماهه دوم سال مالی منتهی به ۱۳X۱/۱۲/۲۹ چند ریال خواهد بود؟
الف) ۵,۱۰۶ ریال ب) ۵,۱۷۶ ریال ج) ۶,۰۰۰ ریال د) ۶,۲۱۴ ریال

۱۰ـ شرکت پدرام در تاریخ ۱۳X۱/۱/۱ مبلغ ۵۰۰,۰۰۰ ریال اوراق قرضه ۱۰ درصد منتشر و به مبلغ ۵۲۰,۰۰۰ ریال به فروش رساند. بهره این اوراق هر شش ماه یک‌بار در اول فروردین و اول مهر قابل پرداخت است. سررسید این اوراق ۱۰سال بعد می‌باشد، ولی در هر تاریخی پس از ۱۳X۴/۱۲/۲۹ به نرخ ۱۰۱ قابل بازخرید است. در تاریخ ۱۳X۶/۷/۱ شرکت پدرام اوراق قرضه مذکور را بازخرید و ابطال نمود. شرکت برای مستهلک کردن صرف اوراق قرضه از روش خط مستقیم استفاده نموده است. سود یا زیان ناشی از بازخرید اوراق قرضه چند ریال است؟
الف) ۴,۰۰۰ ریال سود ب) ۶,۰۰۰ ریال سود ج) ۱۵,۰۰۰ ریال سود د) ۵,۰۰۰ ریال زیان

۱۱ـ شرکت پرهام در تاریخ ۱۳X۱/۱/۱ تعداد ۲۵۰ ورقه قرضه ۱۰ درصد ۲,۰۰۰ ریالی قابل تبدیل به سهام عادی که سررسید آن ۵ سال بعد می‌باشد صادر و به مبلغ ۵۲۵,۰۰۰ ریال به فروش رساند. هر ۵ ورقه قرضه قابل تبدیل به ۶ سهم عادی ۱,۰۰۰ ریالی می‌باشد. شرکت برای استهلاک صرف اوراق قرضه از روش خط مستقیم استفاده می‌کند. در تاریخ ۱۳X۳/۱/۱ در حالی که ارزش بازار هر سهم عادی ۲,۰۰۰ ریال بود کلیه اوراق قرضه به سهام عادی تبدیل شد. در صورت استفاده از روش ارزش بازار برای حسابداری تبدیل اوراق قرضه به سهام عادی، زیان حاصل از تبدیل چند ریال است؟

الف) ۷۵,۰۰۰ ریال ب) ۸۵,۰۰۰ ریال ج) ۱۰۰,۰۰۰ ریال د) ۱۱۵,۰۰۰ ریال

۱۲ـ چنانچه قرار باشد بدهی بلندمدتی که سررسید آن دوره مالی بعد می‌باشد از محل سپرده وجوه استهلاکی بازپرداخت گردد، بدهی بلندمدت در ترازنامه چگونه گزارش می‌شود؟

الف) تحت عنوان بدهی‌های جاری

ب) تحت عنوان بدهی‌های بلندمدت

ج) تحت عنوان بدهی‌های جاری، پس از کسر سپرده وجوه استهلاکی

د) تحت عنوان بدهی‌های بلندمدت، پس از کسر سپرده وجوه استهلاکی

مسائل

۱ـ۱۱ـ شرکت شهلا جهت تأمین مالی فعالیت‌های خود در تاریخ ۱۳X۱/۱/۱ اقدام به صدور اوراق قرضه‌ای به مبلغ اسمی ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال با نرخ بهره ۱۰درصد به سررسید ۵ سال بعد نمود. بهره این اوراق در پایان هر سال پرداخت می‌شود.

مطلوبست:

۱) تعیین ارزش اوراق قرضه، با فرض این که:

الف) نرخ بهره بازار ۱۰درصد باشد.

ب) نرخ بهره بازار ۸درصد باشد.

ج) نرخ بهره بازار ۱۲درصد باشد.

۲) انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ۱۳X۱/۱/۱

۲ـ۱۱ـ شرکت شهره جهت تأمین مالی فعالیت‌های خود در تاریخ ۱۳X۱/۱/۱ اقدام به صدور اوراق قرضه‌ای به مبلغ اسمی ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال با نرخ بهره ۱۰درصد به سررسید ۵ سال بعد نمود. نرخ بهره بازار در تاریخ صدور این اوراق ۱۲درصد می‌باشد.

مطلوبست: تعیین ارزش اوراق قرضه، با فرض این که:

۱) بهره اوراق قرضه به طور سالانه پرداخت شود.

۲) بهره اوراق قرضه هر شش ماه یک بار پرداخت شود.

۳) بهره اوراق قرضه هر سه ماه یک بار پرداخت شود.

۳-۱۱- شرکت شراره اوراق قرضه ۱۰ ساله به مبلغ اسمی ۲۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال صادر و آن را به مبلغ ۲۴,۷۹۲,۰۰۰ ریال به فروش رساند تا بازدهی (تا سررسید) معادل ۱۲درصد را تأمین کند. بهره این اوراق هر شش ماه یک بار پرداخت می‌شود.

با فرض این که اوراق قرضه در یکی از تاریخ‌های پرداخت بهره صادر شده باشد،

مطلوبست: محاسبه نرخ بهره اوراق قرضه

۴-۱۱- مدیریت شرکت شادی تصمیم دارد برای تحصیل دارایی‌های ثابت، اوراق قرضه‌ای با نرخ بهره ۱۰درصد صادر نماید. سود حاصل از پروژه‌های شرکت قبل از کسر هزینه بهره اوراق قرضه و مالیات بر درآمد مبلغ ۵,۱۶۰,۰۰۰ ریال است. نرخ مالیات بر درآمد ۲۵درصد می‌باشد.

مدیریت می‌خواهد سود خالص شرکت بعد از کسر هزینه بهره اوراق قرضه و مالیات بر درآمد ۱۰برابر هزینه بهره اوراق قرضه باشد.

با فرض این که نرخ بهره بازار ۱۰درصد باشد و بهره اوراق قرضه به طور سالانه پرداخت شود،

مطلوبست: تعیین مبلغ اوراق قرضه‌ای که شرکت شادی بایستی برای این منظور صادر نماید.

۵-۱۱- شرکت شهروز در تاریخ ۱۳X۱/۳/۱ اوراق قرضه‌ای به مبلغ اسمی ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال با نرخ بهره ۱۲درصد به سررسید ۳ سال بعد صادر نمود. بهره این اوراق هر شش ماه یک بار در تاریخ‌های ۳۱ شهریور و ۲۹ اسفند هر سال پرداخت می‌شود. این اوراق به مبلغ اسمی بعلاوه بهره متعلقه تا تاریخ ۱۳X۱/۳/۱ به فروش رسید. هزینه‌های صدور اوراق قرضه مبلغ ۲۰۰,۰۰۰ ریال می‌باشد.

مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه در تاریخ‌های صدور و پرداخت اولین دو فقره بهره

۶-۱۱- شرکت شهرزاد در تاریخ ۱۳X۱/۵/۳۱ اوراق قرضه ۱۰ ساله‌ای با نرخ بهره ۱۲درصد به مبلغ اسمی ۲۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال صادر نمود و آن را به مبلغ اسمی بعلاوه بهره متعلقه به فروش رساند. بهره این اوراق هر شش ماه یک بار در تاریخ‌های ۳۱ خرداد و ۳۰ آذر هر سال پرداخت می‌شود. سال مالی شرکت منتهی به پایان اسفندماه می‌باشد.

مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه در تاریخ‌های ۱۳X۱/۵/۳۱، ۱۳X۱/۹/۳۰، ۱۳X۱/۱۲/۲۹ و ۱۳X۲/۳/۳۱

۷-۱۱- شرکت شهراد در تاریخ ۱۳X۱/۱/۱ اوراق قرضه ۴ ساله‌ای با نرخ بهره ۱۰درصد به مبلغ اسمی ۲۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال صادر و آن را به مبلغ ۲۱,۳۴۷,۰۰۰ ریال به فروش رساند. نرخ بهره بازار در تاریخ صدور اوراق قرضه ۸درصد و بهره اوراق قرضه هر شش ماه یک بار در تاریخ‌های ۳۱ شهریور و ۲۹ اسفند هر سال پرداخت می‌شود.

مطلوبست: تهیه جدول پرداخت بهره و استهلاک صرف اوراق قرضه، با فرض این که شرکت برای استهلاک صرف اوراق قرضه:

۱) از روش خط مستقیم استفاده نماید.

۲) از روش نرخ بهره مؤثر استفاده نماید.

۸ـ۱۱ـشرکت شهرام در تاریخ ۱۳X۱/۱/۱ اوراق قرضه ۴ ساله‌ای با نرخ بهره ۱۰درصد به مبلغ اسمی ۲۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال صادر و آن را به مبلغ ۱۸,۷۵۰,۰۰۰ ریال به فروش رساند. نرخ بهره بازار در تاریخ صدور اوراق قرضه ۱۲درصد و بهره اوراق قرضه هر شش ماه یک بار در تاریخ‌های ۳۱ شهریور و ۲۹ اسفند هر سال پرداخت می‌شود.

مطلوبست: تهیه جدول پرداخت بهره و استهلاک کسر اوراق قرضه، با فرض این که شرکت برای استهلاک کسر اوراق قرضه:

۱ـ از روش خط مستقیم استفاده نماید.

۲ـ از روش نرخ بهره مؤثر استفاده نماید.

۹ـ۱۱ـشرکت شهاب در تاریخ ۱۳X۱/۷/۱ اوراق قرضه ۵ ساله‌ای با نرخ بهره ۷درصد به مبلغ اسمی ۲۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال صادر نمود. بهره این اوراق هر شش ماه یک بار در تاریخ‌های ۳۱ خرداد و ۳۰ آذر هر سال پرداخت می‌شود. این اوراق در تاریخ ۱۳X۱/۷/۱ به مبلغ ۲۱,۲۶۱,۰۰۰ ریال (شامل سه ماه بهره تحقق یافته تا تاریخ فروش) به فروش رسید. نرخ بهره بازار در تاریخ صدور اوراق قرضه ۶درصد می‌باشد و شرکت برای استهلاک صرف اوراق قرضه از روش نرخ بهره مؤثر استفاده می‌نماید. سال مالی شرکت منتهی به پایان اسفندماه می‌باشد.

مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه در تاریخ‌های ۱۳X۱/۷/۱، ۱۳X۱/۹/۳۰، ۱۳X۱/۱۲/۲۹ و ۱۳X۲/۳/۳۱

۱۰ـ۱۱ـاوراق قرضه پرداختنی شرکت شاهین در ترازنامه مورخ ۱۳X۱/۱۲/۲۹ به شرح زیر گزارش شده است:

	ریال
اوراق قرضه پرداختنی ۱۲درصد	۱۰,۰۰۰,۰۰۰
صرف اوراق قرضه	۳۰۰,۰۰۰
	۱۰,۳۰۰,۰۰۰

نرخ بهره بازار در تاریخ صدور اوراق قرضه ۱۰درصد بوده و بهره این اوراق هر شش ماه یک بار در تاریخ‌های ۳۱ شهریور و ۲۹ اسفند هر سال پرداخت می‌شود. شرکت برای استهلاک صرف اوراق قرضه از روش نرخ بهره مؤثر استفاده می‌نماید.

در تاریخ ۱۳X۲/۳/۳۱ شرکت قسمتی از اوراق قرضه به ارزش اسمی ۳,۰۰۰,۰۰۰ ریال را به نرخ ۱۰۵ در بورس اوراق بهادار بازخرید کرد.

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ‌های ۱۳X۲/۳/۳۱ و ۱۳X۲/۶/۳۱

۱۱ـ۱۱ـشرکت شروین در سنوات قبل مبلغ ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال اوراق قرضه ۱۰درصد ۱۰ ساله که بهره آن در تاریخ‌های ۳۱ شهریور و ۲۹ اسفند هر سال قابل پرداخت می‌باشد، به ارزش اسمی صادر نموده است. شرکت هر سال معادل ۵درصد سود خالص خود را به حساب اندوخته وجوه استهلاکی تخصیص داده و مبلغ مزبور به انضمام سود سرمایه‌گذاری وجوه استهلاکی قبلی را در پایان هر سال به مصرف سرمایه‌گذاری در اوراق بهادار سایر شرکت‌ها می‌رساند.

مانده‌های مرتبط با اوراق قرضه در ابتدای سال ۱۳X۱ به شرح زیر است:

	ریال
اوراق قرضه پرداختنی ۱۰درصد	۱۰,۰۰۰,۰۰۰
اندوخته وجوه استهلاکی	۴,۲۰۰,۰۰۰
سرمایه‌گذاری وجوه استهلاکی	۴,۵۰۰,۰۰۰

در تاریخ ۱۳X۱/۲/۳۱ بخشی از سرمایه‌گذاری‌های وجوه استهلاکی به بهای تمام شده ۲,۴۰۰,۰۰۰ ریال به مبلغ ۲,۶۰۰,۰۰۰ ریال به فروش رسید و کلیه وجوه حاصل از فروش صرف بازخرید قسمتی از اوراق قرضه به مبلغ اسمی ۲,۵۰۰,۰۰۰ ریال گردید.

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ۱۳X۱/۲/۳۱

۱۲-۱۱- شرکت شایان در سنوات قبل اقدام به صدور ۱,۰۰۰ ورقه قرضه ۱۰درصد ۱۰,۰۰۰ ریالی قابل تبدیل به سهام عادی نموده است. هر ورقه قرضه قابل تبدیل به ۴ سهم عادی ۲,۰۰۰ ریالی می‌باشد. مانده‌های مرتبط با اوراق قرضه در ابتدای سال ۱۳X۱ به شرح زیر است:

	ریال
اوراق قرضه پرداختنی ۱۰درصد	۱۰,۰۰۰,۰۰۰
صرف اوراق قرضه	۴۰۰,۰۰۰
	۱۰,۴۰۰,۰۰۰

بهره این اوراق هر شش ماه یک بار در تاریخ‌های ۳۱ شهریور و ۲۹ اسفند هر سال پرداخت می‌گردد.

در تاریخ ۱۳X۱/۶/۳۱ هنگامی که قیمت بازار هر سهم عادی شرکت ۲,۴۰۰ ریال بود، نیمی از دارندگان اوراق قرضه مبادرت به تبدیل اوراق قرضه خود به سهام عادی نمودند.

مطلوبست: انجام ثبت لازم دردفتر روزنامه با استفاده از:

۱) روش ارزش بازار

۲) روش ارزش دفتری

فصل دوازدهم

حسابداری حقوق صاحبان سهام

سرمایه پرداخت شده

منابع اصلی حقوق صاحبان سهام عبارتند از:

۱ـ مبلغ پرداختی توسط سهامداران (سرمایه پرداخت شده):

الف ـ سرمایه ثبت شده یا سرمایه قانونی

ب ـ سرمایه اضافی پرداخت شده نسبت به ارزش اسمی سهام (صرف سهام)

۲ـ مازاد سود خالص بر سود سهام پرداختی به سهامداران (سود انباشته و اندوخته‌ها) ـ این موضوع در فصل سیزدهم مورد بحث قرار خواهد گرفت.

۳ـ منابع ناشی از تجدید ارزیابی دارایی‌ها (مازاد تجدید ارزیابی دارایی‌ها) ـ این موضوع در فصل هشتم کتاب حسابداری میانه ۱ مورد بحث قرار گرفته است.

۴ـ اهدا یا واگذاری بلاعوض دارایی‌ها به واحد تجاری (سرمایه اهدایی) ـ این موضوع در فصل هشتم کتاب حسابداری میانه ۱ مورد بحث قرار گرفته است.

در این فصل، حسابداری سرمایه پرداخت شده به شرح زیر مورد بحث قرار می‌گیرد:

الف ـ حسابداری سرمایه پرداخت شده در موقع تأسیس شرکت

ب ـ حسابداری تغییرات در سرمایه شرکت بعد از تأسیس

قبل از این که وارد بحث حسابداری حقوق صاحبان سهام شویم، لازم است مختصری در مورد شرکت سهامی و فرایند تشکیل آن توضیح داده شود.

شرکت سهامی

طبق ماده ۱ اصلاحیه قانون تجارت، شرکت سهامی شرکتی است که سرمایه آن به سهام تقسیم شده و مسئولیت صاحبان سهام محدود به مبلغ اسمی سهام آن‌ها است. طبق ماده ۴ قانون مذکور شرکت‌های سهامی به دو نوع تقسیم می‌شوند:

۱ـ **شرکت سهامی عام** ـ شرکتی است که مؤسسین قسمتی از سرمایه شرکت را از طریق فروش سهام به مردم تأمین می‌کنند.

۲ـ **شرکت سهامی خاص** ـ شرکتی است که تمام سرمایه آن در موقع تأسیس منحصراً توسط مؤسسین تأمین می‌گردد.

فرایند تشکیل شرکت‌های سهامی

۱ـ **شرکت سهامی عام** ـ طبق ماده ۶ اصلاحیه قانون تجارت، برای تأسیس شرکت سهامی عام مؤسسین باید حداقل ۲۰درصد سرمایه شرکت را تعهد نموده و حداقل ۳۵درصد مبلغ تعهد شده را در حسابی به نام "شرکت در شرف تأسیس" نزد یکی از بانک‌ها واریز نمایند[1] و سپس اظهارنامه‌ای به ضمیمه طرح اساسنامه شرکت و طرح اعلامیه پذیره‌نویسی سهام که به امضای کلیه مؤسسین رسیده باشد به اداره ثبت شرکت‌ها تسلیم و رسید دریافت نمایند.

پس از صدور اجازه انتشار اعلامیه پذیره‌نویسی سهام توسط اداره ثبت شرکت‌ها، مؤسسین اعلامیه پذیره‌نویسی سهام را در جراید آگهی نموده و مهلتی را برای پذیره‌نویسی تعیین می‌نمایند.

پس از انقضای مهلت پذیره‌نویسی، مؤسسین حداکثر تا یک ماه به تعهدات پذیره‌نویسان رسیدگی و پس از احراز تعهد تمام سرمایه شرکت و واریز حداقل ۳۵درصد آن، تعداد سهام هر یک از تعهد کنندگان را تعیین نموده و مجمع عمومی مؤسس را دعوت می‌نمایند[2]. مجمع عمومی مؤسس پس از تشکیل و رسمیت جلسه نسبت به موارد زیر اتخاذ تصمیم می‌نماید[3]:

الف ـ رسیدگی و احراز پذیره‌نویسی کلیه سهام

ب ـ شور درباره اساسنامه شرکت و تصویب آن

ج ـ انتخاب اولین مدیران و بازرس یا بازرسان شرکت

پس از پایان جلسه مجمع عمومی مؤسس، اساسنامه به ضمیمه صورتجلسه مجمع و اعلامیه قبولی مدیران و بازرسان جهت ثبت به اداره ثبت شرکت‌ها تسلیم گردیده و پس از ثبت شرکت در اداره ثبت شرکت‌ها، شرکت تشکیل شده محسوب می‌گردد.

لازم به توضیح است که عملیات حسابداری مربوط به ثبت شرکت سهامی عام تا قبل از ثبت شرکت در اداره ثبت شرکت‌ها در دفاتری غیررسمی تحت عنوان "دفاتر مؤسسین" انجام شده و پس از به ثبت رسیدن شرکت و دریافت دفاتر قانونی، عملیات به دفاتر قانونی منتقل می‌شود.

۲ـ **شرکت سهامی خاص** ـ برای تشکیل و ثبت شرکت سهامی خاص تسلیم اظهارنامه ثبت شرکت و اساسنامه شرکت که به امضای کلیه سهامداران رسیده باشد، به انضمام رسید بانکی مبنی بر واریز حداقل ۳۵درصد از سرمایه تعهد شده و اسامی اولین مدیران و بازرسان به همراه اعلامیه قبولی آن‌ها کفایت می‌کند.

۱ـ هرگاه قسمتی از تعهد مؤسسین به صورت غیرنقد باشد، باید عین مال غیرنقد یا مدارک مالکیت آن در همان بانکی که برای پرداخت مبلغ نقدی حساب بانکی افتتاح شده، تودیع و گواهی بانک را همراه اظهارنامه و ضمائم آن به اداره ثبت شرکت‌ها تسلیم نمایند.

۲ـ ماده ۱۶ اصلاحیه قانون تجارت

۳ـ ماده ۱۷ اصلاحیه قانون تجات

آشنایی با برخی از مفاهیم و اصطلاحات در خصوص سرمایه

قبل از بحث درباره سرمایه، لازم است با مفاهیم و اصطلاحات زیر آشنا شویم:

۱ـ **سهم** ـ طبق ماده ۲۴ اصلاحیه قانون تجارت، سهم قسمتی از سرمایه شرکت سهامی است که مشخص کننده میزان مشارکت و تعهدات و منافع صاحب آن در شرکت می‌باشد. ورقه سهم، سند قابل معامله‌ای است که نماینده تعداد سهامی است که صاحب آن در شرکت دارد. سهم ممکن است بانام و یا بی‌نام باشد.

۲ـ **سهام بانام** ـ سهامی است که نام دارنده آن روی ورقه سهم قید گردیده است. نقل و انتقال این نوع سهام باید در دفتر ثبت سهام شرکت به ثبت برسد و انتقال دهنده یا وکیل یا نماینده قانونی او این انتقال را در دفتر مزبور امضا نماید[1].

۳ـ **سهام بی‌نام** ـ سهامی است که نام دارنده آن روی ورقه سهم درج نمی‌گردد و به صورت سند در وجه حامل تنظیم شده و دارنده آن، مالک آن شناخته می‌شود. نقل و انتقال این نوع سهام با قبض و اقباض به عمل می‌آید.

۴ـ **سهام صادر شده** ـ عبارت از تعداد سهامی است که تا تاریخ معینی قانوناً صادر شده است.

۵ـ **سهام دردست سهامداران** ـ عبارت از تعداد سهامی است که توسط شرکت صادر گردیده و در اختیار سهامداران می‌باشد.

۶ـ **سهام خزانه** ـ عبارت از آن تعداد از سهام صادر شده است که توسط خود شرکت بازخرید شده ولی باطل نگردیده و برای فروش مجدد نگهداری شده است. به عبارت دیگر سهام خزانه تفاوت بین سهام صادرشده و سهام در دست سهامداران است. لازم به توضیح است که طبق ماده ۱۹۸ اصلاحیه قانون تجارت، بازخرید سهام توسط شرکت سهامی ممنوع است.

۷ـ **سهام پذیره نویسی شده (تعهد شده)** ـ سهام صادر نشده‌ای است که به منظور رعایت شرایط پذیره‌نویسی برای پذیره‌نویسان تخصیص می‌یابد (یعنی سهامی که به طور نسیه فروخته شده اما بهای آن هنوز پرداخت نشده است). سهام پذیره‌نویسی شده هنگامی صادر می‌شود که کل مبلغ پذیره نویسی شده (تعهد شده) به طور کامل پرداخت گردد.

۸ـ **ارزش اسمی سهام** ـ مبلغی است که در اساسنامه برای هر سهم معین شده و روی ورقه سهم نیز قید می‌شود. به استناد ماده ۲۶ اصلاحیه قانون تجارت، صدور سهام بدون ارزش اسمی ممنوع است.

۹ـ **سرمایه ثبت شده (سرمایه قانونی)** ـ آن بخش از حقوق صاحبان سهام است که توسط قانون مشخص شده و در اساسنامه شرکت نیز قید می‌شود. به عبارت دیگر سرمایه ثبت شده جمع ارزش اسمی سهام صادر شده است. طبق اصلاحیه قانون تجارت مصوب اسفندماه ۱۳۴۷، حداقل سرمایه در شرکت‌های سهامی عام در موقع تأسیس ۵ میلیون ریال و در شرکت‌های سهامی خاص ۱ میلیون ریال است.

سرمایه قانونی را نمی‌توان بین صاحبان سهام تقسیم نمود و فقط در زمان انحلال شرکت، سرمایه قانونی بین سهامداران توزیع می‌گردد.

۱۰ـ **صرف سهام** ـ هرگونه مازاد حاصل از فروش سهام نسبت به ارزش اسمی آن صرف سهام نامیده می‌شود. صرف سهام اساساً از منابع زیر حاصل می‌شود:

الف ـ فروش سهام به مبلغی بیش از ارزش اسمی

ب ـ تبدیل سهام ممتاز یا اوراق قرضه قابل تبدیل به سهام عادی

۱ـ ماده ۴۰ اصلاحیه قانون تجارت

ج -مازاد حاصل از فروش مجدد سهام خزانه نسبت به بهای تمام شده آن

د -کاهش ارزش اسمی سهام

۱۱-**کسر سهام** - هرگونه کسر دریافتی حاصل از فروش سهام نسبت به ارزش اسمی آن کسر سهام نامیده می‌شود. به استناد ماده ۱۶۰ اصلاحیه قانون تجارت، صدور سهام به کمتر از مبلغ اسمی آن توسط شرکت‌های سهامی ممنوع است.

۱۲- **تعهد صاحبان سهام** - عبارت است از مانده مطالبات شرکت از سهامداران بابت پذیره‌نویسی سهام که قرار است وجه آن در تاریخ معینی به شرکت پرداخت گردد. مانده حساب "تعهد صاحبان سهام" به عنوان کاهنده حقوق صاحبان سهام در ترازنامه طبقه‌بندی و گزارش می‌شود.

۱۳- **سرمایه پرداخت شده** - عبارت است از حاصل جمع سرمایه ثبت شده و صرف سهام، منهای مانده حساب تعهد صاحبان سهام.

انواع سهام

در یک طبقه‌بندی کلی می‌توان سهام را به دو گروه زیر تقسیم نمود:

۱- سهام عادی

۲- سهام ممتاز

سهام عادی

سهام عادی عموماً بخش عمده‌ای از سهام صادره را تشکیل داده و معرف حقوق صاحبان سهام عادی در خالص دارایی‌های واحد تجاری می‌باشد. دارندگان سهام عادی، صاحبان اصلی و نهایی شرکت محسوب شده و دارای حقوق و مزایایی به شرح زیر می‌باشند:

الف - داشتن حق رأی در مجامع عمومی صاحبان سهام و انتخاب اعضای هیئت مدیره

ب -سهیم شدن در سود و زیان شرکت

ج -سهیم شدن در توزیع دارایی‌های شرکت در زمان انحلال

د -داشتن حق تقدم در خرید سهام جدید در هنگام افزایش سرمایه

سهام ممتاز

سهام ممتاز معرف نوعی مالکیت محدود در شرکت سهامی است که دارندگان آن علاوه بر دریافت مبلغی سود معین دارای امتیازاتی نیز می‌باشند. سود سهام ممتاز معمولاً به صورت درصدی از ارزش اسمی بیان می‌شود، مثلاً وقتی گفته می‌شود سهام ممتاز ۱۰ درصد یعنی سهام ممتازی که سالانه معادل ۱۰ درصد ارزش اسمی به آن سود تعلق می‌گیرد. البته باید توجه داشت که،این موضوع به معنی تضمین سود سهام نیست بلکه مفهوم آن این است که وقتی شرکت پرداخت سود سهام را تصویب می‌کند، صاحبان سهام ممتاز دارای حق تقدم در دریافت سود بوده و قبل از پرداخت سود به صاحبان سهام عادی، به میزان ۱۰ درصد ارزش اسمی سهام خود سود دریافت می‌کنند. برخی از

ویژگی‌های سهام ممتاز عبارتند از:

الف ـ داشتن حق رأی بیشتر نسبت به سهام عادی

ب ـ اولویت در دریافت سود سهام (در صورت اعلام و تصویب سود)

ج ـ اولویت در بازیافت سرمایه هنگام انحلال شرکت

د ـ قابل تبدیل بودن به سهام عادی به اختیار سهامدار

هـ ـ قابل بازخرید بودن (به اختیار شرکت یا به اختیار دارنده سهم)

و ـ داشتن امتیاز جمع‌شوندگی سود سهام (در مواردی که سود سهام تصویب و پرداخت نمی‌شود.)

ز ـ داشتن حق مشارکت در سود اضافی، علاوه بر نرخ سود از پیش تعیین شده

لازم به توضیح است که ویژگی‌های فوق لزوماً مختص به یک نوع سهام ممتاز نیست و ممکن است یک سهام ممتاز یک یا چند ویژگی فوق را داشته باشد. انواع سهام ممتاز و نحوه برخورد حسابداری با هر یک، در ادامه این فصل (پس از حسابداری صدور سهام) به تفصیل مورد بحث قرار خواهد گرفت.

عملیات حسابداری صدور سهام

عملیات حسابداری صدور سهام بستگی به تأمین منابع آن دارد که به شرح زیر مورد بحث قرار می‌گیرد:

۱ـ فروش سهام به طور نقد

۲ـ فروش سهام بر مبنای پذیره‌نویسی

۳ـ فروش سهام به صورت غیرنقدی

۴ـ فروش انواع سهام به طور یکجا

فروش سهام به طور نقدی

هنگامی‌که سهام به‌طور نقد به فروش می‌رسد، حساب وجوه نقد معادل قیمت فروش سهام بدهکار و حساب "سرمایه ـ سهام" معادل ارزش اسمی سهام بستانکار می‌شود. چنانچه سهام به قیمتی بیشتر از ارزش اسمی فروخته شود، مابه‌التفاوت قیمت فروش و ارزش اسمی در بستانکار حساب صرف سهام ثبت می‌شود و در صورتی که سهام به قیمتی کمتر از ارزش اسمی فروخته شود، مابه‌التفاوت به بدهکار حساب کسر سهام منظور می‌گردد.

در مواردی که شرکت بیش از یک نوع سهام صادر نموده باشد باید برای هر یک از انواع سهام حساب‌های جداگانه‌ای در دفاتر ایجاد نمود.

مثال ۱ـ۱۲ـ شرکت فلورا در تاریخ ۱۳X۱/۸/۲۱ تأسیس گردیده و در همین تاریخ ۱,۰۰۰ سهم عادی ۱,۰۰۰ ریالی خود را به ازای هر سهم ۱,۲۰۰ ریال به طور نقد به فروش رساند.

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه

حل:

۱۳X۱/۸/۲۱ وجوه نقد	۱,۲۰۰,۰۰۰		۱,۰۰۰ × ۱,۲۰۰ =
سرمایه ـ سهام عادی		۱,۰۰۰,۰۰۰	۱,۰۰۰ × ۱,۰۰۰ =
صرف سهام عادی		۲۰۰,۰۰۰	

فروش سهام برمبنای پذیره‌نویسی

فروش سهام در شرکت‌های سهامی غالباً از طریق پذیره‌نویسی صورت می‌گیرد که مستلزم پرداخت قسمتی از بهای سهام در آینده می‌باشد. در مواردی که سهام به صورت پذیره‌نویسی به فروش می‌رسد معمولاً بخشی از بهای آن به طور نقد و مابقی به صورت اقساطی از پذیره‌نویسان دریافت می‌گردد. در این گونه موارد، هنگام پذیره‌نویسی، حساب وجوه نقد معادل مبلغ نقد پرداختی توسط پذیره‌نویسان و حساب "تعهد صاحبان سهام" معادل کل مبلغ تعهد پذیره‌نویسان بدهکار شده و حساب "سرمایه ـ سهام پذیره‌نویسی شده" یا "سرمایه ـ سهام تعهد شده" معادل ارزش اسمی سهام بستانکار می‌شود و تفاوت بین قیمت فروش و ارزش اسمی سهام به حساب "صرف سهام" منظور می‌گردد، یعنی ثبت زیر در دفاتر صورت می‌گیرد:

شرح	بدهکار	بستانکار
وجوه نقد	×	
تعهد صاحبان سهام	×	
سرمایه ـ سهام پذیره‌نویسی شده		×
صرف سهام		×

مانده حساب "سرمایه ـ سهام پذیره‌نویسی شده" در ترازنامه همانند حساب "سرمایه" گزارش می‌شود و مانده حساب "تعهد صاحبان سهام" به صورت کاهنده حقوق صاحبان سهام در ترازنامه طبقه‌بندی و گزارش می‌شود.

مثال ۲ـ۱۲ـ شرکت فریال در تاریخ ۱۳X۱/۸/۲۶ به صورت سهامی عام تأسیس گردید. در این تاریخ کلیه سهام شرکت که شامل ۵,۰۰۰ سهم عادی ۱,۰۰۰ ریالی بود به قیمت هر سهم ۱,۲۰۰ ریال پذیره‌نوسیی گردیده و ۳۵ درصد بهای آن نقداً پرداخت و مابقی توسط پذیره‌نویسان تعهد گردید.

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه

حل:

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار	محاسبه
۱۳X۱/۸/۲۶	وجوه نقد	۲,۱۰۰,۰۰۰		۵,۰۰۰ × ۱,۲۰۰ × ٪۳۵=
	تعهد صاحبان سهام	۳,۹۰۰,۰۰۰		۵,۰۰۰ × ۱,۲۰۰ × ٪۶۵=
	سهام عادی پذیره‌نویسی شده		۵,۰۰۰,۰۰۰	۵,۰۰۰ × ۱,۰۰۰ =
	صرف سهام عادی		۱,۰۰۰,۰۰۰	

مطالبه مبلغ تعهد شده

مبلغ تعهد شده (پرداخت نشده) سهام باید ظرف مهلت مقرر در اساسنامه مطالبه شود. هرگاه شرکت قصد مطالبه تمام یا قسمتی از مبلغ تعهد شده را داشته باشد، مراتب از طریق نشر آگهی در روزنامه کثیرالانتشار شرکت به اطلاع کلیه سهامداران می‌رسد. در این صورت، یکی از دو حالت زیر ممکن است رخ دهد:

۱ـ واریز کل مبلغ تعهد شده توسط پذیره نویسان ـ در این حالت ثبت زیر در دفاتر صورت می‌گیرد:

شرح	بدهکار	بستانکار
وجوه نقد	×	
تعهد صاحبان سهام		×

هنگامی که مبلغ سهام پذیره‌نویسی شده (تعهد شده) به طور کامل توسط پذیره‌نویسان پرداخت شود، ورقه سهام صادر شده و ثبت زیر در دفاتر صورت می‌گیرد:

شرح	بدهکار	بستانکار
سرمایه ـ سهام پذیره‌نویسی شده	×	
سرمایه ـ سهام		×

۲ـ خودداری صاحبان سهام از پرداخت مبلغ تعهد شده ـ در صورتی که یک یا چند نفر از پذیره‌نویسان ظرف مهلت مقرر نسبت به واریز مبلغ مورد مطالبه اقدام ننمایند، شرکت سهام این‌گونه افراد را از طریق بورس اوراق بهادار (در صورتی که شرکت در بورس اوراق بهادار پذیرفته شده باشد) و یا از طریق مزایده به فروش رسانده و از حاصل فروش، ابتدا کلیه هزینه‌های مربوط مانند هزینه‌های فروش مجدد سهام را برداشت نموده و سپس باقی مانده را (در صورتی که وجود داشته باشد) به بستانکاری سهامداران مذکور منظور می‌نماید.

مثال ۳ـ۱۲ـ با درنظر گرفتن اطلاعات مثال ۲ـ۱۲، شرکت فریال در تاریخ ۱۳X۲/۸/۲۶ مبلغ تعهد شده صاحبان سهام را مطالبه نمود و تا تاریخ ۱۳X۲/۱۰/۲۶ به سهامداران مهلت داد تا نسبت به تأدیه بدهی خود اقدام کنند.
تا تاریخ ۱۳X۲/۱۰/۲۶، کلیه پذیره‌نویسان به استثنای تعدادی از سهامداران که مجموعاً ۴۰۰ سهم شرکت را در اختیار داشتند مبلغ بدهی خود را پرداخت نمودند.
با توجه به شرایط پذیره‌نویسی، در تاریخ ۱۳X۲/۱۰/۳۰ سهام سهامداران‌ی که به تعهد خود عمل نکرده بودند از طریق مزایده به قیمت هر سهم ۱,۲۵۰ ریال به فروش رسید. هزینه‌های فروش بالغ بر ۳۰,۰۰۰ ریال گردید. در تاریخ ۱۳X۲/۱۱/۱۰ طلب سهامداران مذکور پرداخت گردید.
مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه

حل:

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار	محاسبه
۱۳X۲/۱۰/۲۶	وجوه نقد	۳,۵۸۸,۰۰۰		۳,۹۰۰,۰۰۰ × ۴,۶۰۰/۵,۰۰۰ =
	تعهد صاحبان سهام		۳,۵۸۸,۰۰۰	
۱۳X۲/۱۰/۳۰	وجوه نقد	۵۰۰,۰۰۰		۴۰۰ × ۱,۲۵۰ =
	تعهد صاحبان سهام		۳۱۲,۰۰۰	۴۰۰ × ۱,۲۰۰ × ٪۶۵ =
	حساب‌های پرداختنی		۱۸۸,۰۰۰	
	حساب‌های پرداختنی	۳۰,۰۰۰		
	وجوه نقد		۳۰,۰۰۰	
۱۳X۲/۱۱/۱۰	حساب‌های پرداختنی	۱۵۸,۰۰۰		
	وجوه نقد		۱۵۸,۰۰۰	

فروش سهام به صورت غیرنقدی

در برخی موارد شرکت‌ها سهام خود را در قبال دریافت دارایی‌های غیرنقدی نظیر زمین و ساختمان صادر می‌نمایند. در این گونه موارد، ارزش متعارف سهام صادره یا ارزش متعارف ما به ازای غیرنقدی دریافتی، هر کدام که به وضوح قابل تعیین و قابلیت اتکای بیشتری داشته باشد، باید به منظور ثبت مبادله مورد استفاده قرار گیرد.

در مواردی که سهام شرکت در بورس اوراق بهادار مورد معامله قرار می‌گیرد، ارزش متعارف سهام به وضوح قابل تعیین می‌باشد. بنابراین دارایی تحصیل شده باید براساس ارزش متعارف سهام صادره در دفاتر ثبت شود. چنانچه سهام شرکت در بورس اوراق بهادار مورد معامله نباشد، باید دارایی تحصیل شده بر اساس ارزش متعارف دارایی در دفاتر ثبت گردد. در صورتی که ارزش متعارف سهام صادره و دارایی تحصیل شده، هیچ‌کدام به وضوح قابل تعیین نباشد، باید از نظرات کارشناسان مستقل استفاده نمود.

مثال ۴ـ۱۲ـ شرکت فرانک در تاریخ ۱۳X۱/۶/۱۲ جهت تحصیل یک دستگاه ماشین‌آلات، تعداد ۳۰۰ سهم عادی ۱,۰۰۰ ریالی صادر نمود. در این تاریخ ارزش بازار هر سهم عادی ۱,۲۵۰ ریال بود.

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه

حل:

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار	
۱۳X۱/۶/۱۲	ماشین‌آلات	۳۷۵,۰۰۰		۳۰۰ × ۱,۲۵۰ =
	سهام عادی		۳۰۰,۰۰۰	۳۰۰ × ۱,۰۰۰ =
	صرف سهام عادی		۷۵,۰۰۰	

فروش انواع سهام به صورت یکجا

معمولاً شرکت‌های سهامی هر یک از انواع سهام خود را به طور جداگانه به فروش می‌رسانند. اما گاه اتفاق می‌افتد که یک شرکت سهامی دو یا چند نوع از سهام خود را به طور یکجا و به یک مبلغ مشخص می‌فروشد. در این گونه موارد، باید کل مبلغ فروش را به شرح زیر بین انواع سهام فروخته شده تخصیص داد:

۱ـ در صورتی که ارزش بازار هر یک از انواع سهام فروخته شده مشخص باشد، برای تخصیص باید از روش **ارزش نسبی بازار** استفاده نمود. بدین ترتیب که کل مبلغ فروش به نسبت ارزش بازار هر یک از انواع سهام بین آن‌ها تخصیص می‌یابد.

۲ـ در صورتی که ارزش بازار یکی از انواع سهام فروخته شده مشخص و دیگری نامشخص باشد، برای تخصیص باید از **روش تفاضلی** استفاده نمود. بدین ترتیب که ابتدا معادل ارزش بازار آن نوع سهامی که ارزش بازار آن مشخص است به آن سهام تخصیص داده شده و باقی‌مانده مبلغ فروش به آن نوع سهامی که ارزش بازار آن در دسترس نیست، تخصیص می‌یابد.

۳ـ در صورتی که ارزش بازار هیچ یک از انواع سهام فروخته شده مشخص نباشد، کل مبلغ فروش براساس ارزش اسمی هر یک از انواع سهام بین آن‌ها تخصیص می‌یابد. سپس چنانچه در آینده نزدیک ارزش بازار سهام مشخص گردید، تعدیلات لازم براساس یکی از روش‌های ارزش نسبی بازار و یا تفاضلی صورت می‌گیرد.

مثال ۵ـ۱۲ـ شرکت فریده در تاریخ ۱۳X۱/۲/۲۴ تعداد ۲,۰۰۰ سهم عادی ۱,۰۰۰ ریالی و ۱,۰۰۰ سهم ممتاز ۱,۵۰۰ ریالی را یکجا به مبلغ ۵,۳۲۰,۰۰۰ ریال به فروش رساند.

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه، با فرض این که:

۱) ارزش بازار هر سهم عادی و ممتاز به ترتیب ۱,۸۰۰ ریال و ۲,۰۰۰ ریال باشد.

۲) ارزش بازار هر سهم عادی ۱,۸۰۰ ریال باشد و ارزش بازار هر سهم ممتاز مشخص نباشد.

حل:

۱) روش ارزش نسبی بازار

ارزش بازار سهام عادی	۲,۰۰۰ × ۱,۸۰۰ = ۳,۶۰۰,۰۰۰
ارزش بازار سهام ممتاز	۱,۰۰۰ × ۲,۰۰۰ = ۲,۰۰۰,۰۰۰
ارزش بازار کل سهام	۵,۶۰۰,۰۰۰

ارزش تخصیص یافته به سهام عادی	۵,۳۲۰,۰۰۰ × ۳,۶۰۰,۰۰۰ / ۵,۶۰۰,۰۰۰ = ۳,۴۲۰,۰۰۰
ارزش تخصیص یافته به سهام ممتاز	۵,۳۲۰,۰۰۰ × ۲,۰۰۰,۰۰۰ / ۵,۶۰۰,۰۰۰ = ۱,۹۰۰,۰۰۰
صرف سهام عادی	۳,۴۲۰,۰۰۰ − (۲,۰۰۰ × ۱,۰۰۰) = ۱,۴۲۰,۰۰۰
صرف سهام ممتاز	۱,۹۰۰,۰۰۰ − (۱,۰۰۰ × ۱,۵۰۰) = ۴۰۰,۰۰۰

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۱۳X۱/۲/۲۴	وجوه نقد	۵,۳۲۰,۰۰۰	
	سهام عادی		۲,۰۰۰,۰۰۰
	صرف سهام عادی		۱,۴۲۰,۰۰۰
	سهام ممتاز		۱,۵۰۰,۰۰۰
	صرف سهام ممتاز		۴۰۰,۰۰۰

۲) روش تفاضلی

ارزش تخصیص یافته به سهام عادی	۲,۰۰۰ × ۱,۸۰۰ = ۳,۶۰۰,۰۰۰
ارزش تخصیص یافته به سهام ممتاز	۵,۳۲۰,۰۰۰ − ۳,۶۰۰,۰۰۰ = ۱,۷۲۰,۰۰۰
صرف سهام عادی	۳,۶۰۰,۰۰۰ − (۲,۰۰۰ × ۱,۰۰۰) = ۱,۶۰۰,۰۰۰
صرف سهام ممتاز	۱,۷۲۰,۰۰۰ − (۱,۰۰۰ × ۱,۵۰۰) = ۲۲۰,۰۰۰

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۱۳X۱/۲/۲۴	وجوه نقد	۵,۳۲۰,۰۰۰	
	سهام عادی		۲,۰۰۰,۰۰۰
	صرف سهام عادی		۱,۶۰۰,۰۰۰
	سهام ممتاز		۱,۵۰۰,۰۰۰
	صرف سهام ممتاز		۲۲۰,۰۰۰

هزینه‌های صدور سهام

صدور سهام معمولاً مستلزم انجام مخارجی از قبیل حق‌الزحمه خدمات حقوقی، هزینه‌های پذیره‌نویسی، هزینه‌های چاپ اوراق و آگهی، مالیات و نظایر آن‌ها می‌باشد. هرچند پرداخت این مخارج با هدف کسب منافع آتی صورت می‌گیرد، لیکن به خودی خود منافع اقتصادی آتی ندارند و در نتیجه نمی‌توان آن‌ها را به عنوان یک دارایی جداگانه شناسایی نمود، از این رو این‌گونه مخارج در دوره وقوع به عنوان هزینه شناسایی می‌شوند.

انواع سهام ممتاز

سهام ممتاز را با توجه به ویژگی‌های آن می‌توان به شرح زیر طبقه‌بندی نمود:

الف ـ سهام ممتاز با اولویت در دریافت سود

ب ـ سهام ممتاز قابل تبدیل به سهام عادی

ج ـ سهام ممتاز قابل بازخرید (به اختیار صادرکننده یا به اختیار دارنده سهام)

سهام ممتاز با اولویت در دریافت سود

اولویت دریافت سود سهام ممتاز و نحوه برخورد با آن تابع ویژگی‌های خاصی به شرح زیر می‌باشد:

۱ـ سهام ممتاز با سود انباشته (سهام ممتاز جمع‌شونده) ـ این ویژگی سبب می‌شود که چنانچه به هر دلیلی در یک سال سود سهام تصویب و پرداخت نگردد، سهم سود صاحبان سهام ممتاز با توجه به نرخ از پیش تعیین شده انباشت گردد که اصطلاحاً به آن "سود سهام معوق" می‌گویند. سود سهام معوق برای شرکت بدهی تلقی نمی‌شود، زیرا تا زمانی که پرداخت سود تصویب نشده هیچ‌گونه تعهدی برای شرکت ایجاد نخواهد شد، اما عدم پرداخت سود سهام ممتاز باید در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی افشا شود.

در سال‌های بعد، هنگامی که پرداخت سود سهام تصویب می‌شود، قبل از پرداخت هرگونه سود به صاحبان سهام عادی ابتدا باید سود سهام معوق و همچنین سود سال جاری صاحبان سهام ممتاز به طور کامل محاسبه و پرداخت گردد.

۲ـ سهام ممتاز بدون سود انباشته (سهام ممتاز غیرجمع‌شونده) ـ دارندگان این گونه سهام ممتاز از مزیت انباشت سود برخوردار نبوده و در صورت تصویب پرداخت سود تنها محق دریافت سود سهام با توجه به نرخ از پیش تعیین شده برای سال جاری می‌باشند.

۳ـ سهام ممتاز با حق مشارکت کامل در سود ـ این ویژگی سبب می‌شود که صاحبان سهام ممتاز علاوه بر دریافت سود سهام برای هر سال بر مبنای نرخ از پیش تعیین شده، در هرگونه سود سهام تصویب شده اضافی نیز سهیم گردند. به عنوان مثال، چنانچه سهام ممتاز ۸درصد با حق مشارکت کامل در سود باشد ابتدا صاحبان سهام ممتاز معادل ۸ درصد و پس از آن صاحبان سهام عادی نیز معادل ۸ درصد مبلغ اسمی به عنوان سود دریافت می‌نمایند، سپس در صورتی که سود اضافی وجود داشته باشد، به نسبت مبلغ اسمی سرمایه، بین صاحبان سهام عادی و ممتاز توزیع می‌گردد.

۴ـ سهام ممتاز با حق مشارکت جزئی در سود ـ این ویژگی سبب می‌شود که صاحبان سهام ممتاز علاوه بر دریافت سود سهام برای هر سال بر مبنای نرخ از پیش تعیین شده، تنها تا یک نرخ اضافی که در اساسنامه و روی ورقه سهام درج شده است، در باقی‌مانده سود نیز سهیم گردند.

با توجه به انواع سهام ممتاز به لحاظ دریافت سود سهام می‌توان شش وضعیت زیر را متصور شد:

۱ـ سهام ممتاز بدون سود انباشته و بدون حق مشارکت در کل سود

۲ـ سهام ممتاز با سود انباشته و بدون حق مشارکت در کل سود

۳ـ سهام ممتاز بدون سود انباشته و با حق مشارکت کامل در سود

۴ـ سهام ممتاز با سود انباشته و با حق مشارکت کامل در سود

۵ـ سهام ممتاز بدون سود انباشته و با حق مشارکت جزئی در سود

۶ـ سهام ممتاز با سود انباشته و با حق مشارکت جزئی در سود

مثال ۶ـ۱۲ـ سرمایه شرکت فرزانه متشکل از ۴,۰۰۰ سهم عادی ۱,۰۰۰ ریالی و ۱,۰۰۰ سهم ممتاز ۱۰ درصد ۱,۰۰۰ ریالی است. شرکت در سال‌های ۱۳X۱ و ۱۳X۲ سودی بین سهامداران تقسیم نکرده است. سود سهام اعلام شده برای سال ۱۳X۳ مبلغ ۸۰۰,۰۰۰ ریال است.

مطلوبست: محاسبه سود متعلق به هر گروه از سهامداران با توجه به هر یک از مفروضات زیر:

۱) سهام ممتاز بدون سود انباشته و بدون حق مشارکت در کل سود باشد.

۲) سهام ممتاز با سود انباشته و بدون حق مشارکت در کل سود باشد.

۳) سهام ممتاز بدون سود انباشته و با حق مشارکت کامل در سود باشد.

۴) سهام ممتاز با سود انباشته و با حق مشارکت کامل در سود باشد.

۵) سهام ممتاز بدون سود انباشته و با حق مشارکت جزئی تا ۱۳درصد در سود (۳ درصد سود اضافی) باشد.

۶) سهام ممتاز با سود انباشته و با حق مشارکت جزئی تا ۱۳درصد در سود (۳ درصد سود اضافی) باشد.

حل:

۱) سهام ممتاز بدون سود انباشته و بدون حق مشارکت در کل سود باشد.

	سهام ممتاز	سهام عادی	جمع
سود سهام ممتاز سال جاری (۱۰٪ × ۱,۰۰۰,۰۰۰)	۱۰۰,۰۰۰		۱۰۰,۰۰۰
باقی‌مانده سود متعلق به سهام عادی (۱۰۰,۰۰۰ − ۸۰۰,۰۰۰)		۷۰۰,۰۰۰	۷۰۰,۰۰۰
	۱۰۰,۰۰۰	۷۰۰,۰۰۰	۸۰۰,۰۰۰

۲) سهام ممتاز با سود انباشته و بدون حق مشارکت در کل سود باشد.

	سهام ممتاز	سهام عادی	جمع
سود سهام ممتاز معوق (۲ × ۱۰٪ × ۱,۰۰۰,۰۰۰)	۲۰۰,۰۰۰		۲۰۰,۰۰۰
سود سهام ممتاز سال جاری (۱۰٪ × ۱,۰۰۰,۰۰۰)	۱۰۰,۰۰۰		۱۰۰,۰۰۰
باقی‌مانده سود متعلق به سهام عادی (۳۰۰,۰۰۰ − ۸۰۰,۰۰۰)		۵۰۰,۰۰۰	۵۰۰,۰۰۰
	۳۰۰,۰۰۰	۵۰۰,۰۰۰	۸۰۰,۰۰۰

تنها تفاوت این فرض با فرض اول در خصوص انباشته شدن سود سهام ممتاز است، لذا ابتدا سود سهام معوق سهامداران ممتاز محاسبه می‌شود.

۳) سهام ممتاز بدون سود انباشته و با حق مشارکت کامل در سود باشد.

	سهام ممتاز	سهام عادی	جمع
سود سهام ممتاز سال جاری (۱۰٪ × ۱,۰۰۰,۰۰۰)	۱۰۰,۰۰۰		۱۰۰,۰۰۰
سود سهام عادی معادل ۱۰درصد (۱۰٪ × ۴,۰۰۰,۰۰۰)		۴۰۰,۰۰۰	۴۰۰,۰۰۰
تخصیص باقی‌مانده سود به نسبت ارزش اسمی سهام:			
سهام ممتاز (۱/۵ × *۳۰۰,۰۰۰)	۶۰,۰۰۰		۶۰,۰۰۰
سهام عادی (۴/۵ × ۳۰۰,۰۰۰)		۲۴۰,۰۰۰	۲۴۰,۰۰۰
	۱۶۰,۰۰۰	۶۴۰,۰۰۰	۸۰۰,۰۰۰

* ۸۰۰,۰۰۰ − (۱۰۰,۰۰۰ + ۴۰۰,۰۰۰) = ۳۰۰,۰۰۰

۴) سهام ممتاز با سود انباشته و با حق مشارکت کامل در سود باشد.

	سهام ممتاز	سهام عادی	جمع
سود سهام ممتاز معوق (۲ × ۱۰٪ × ۱,۰۰۰,۰۰۰)	۲۰۰,۰۰۰		۲۰۰,۰۰۰
سود سهام ممتاز سال جاری (۱۰٪ × ۱,۰۰۰,۰۰۰)	۱۰۰,۰۰۰		۱۰۰,۰۰۰
سود سهام عادی معادل ۱۰درصد (۱۰٪ × ۴,۰۰۰,۰۰۰)		۴۰۰,۰۰۰	۴۰۰,۰۰۰
تخصیص باقی‌مانده سود به نسبت ارزش اسمی سهام:			
سهام ممتاز (۱/۵ × *۱۰۰,۰۰۰)	۲۰,۰۰۰		۲۰,۰۰۰
سهام عادی (۴/۵ × ۱۰۰,۰۰۰)		۸۰,۰۰۰	۸۰,۰۰۰
	۳۲۰,۰۰۰	۴۸۰,۰۰۰	۸۰۰,۰۰۰

* ۸۰۰,۰۰۰ − (۲۰۰,۰۰۰ + ۱۰۰,۰۰۰ + ۴۰۰,۰۰۰) = ۱۰۰,۰۰۰

۵) سهام ممتاز بدون سود انباشته و با حق مشارکت جزئی تا ۱۳درصد در سود (۳ درصد سود اضافی) باشد.

	سهام ممتاز	سهام عادی	جمع
سود سهام ممتاز سال جاری (۱۰٪ × ۱,۰۰۰,۰۰۰)	۱۰۰,۰۰۰		۱۰۰,۰۰۰
سود سهام عادی معادل ۱۰درصد (۱۰٪ × ۴,۰۰۰,۰۰۰)		۴۰۰,۰۰۰	۴۰۰,۰۰۰
سود سهام اضافی سهام ممتاز (۳٪ × ۱,۰۰۰,۰۰۰)	۳۰,۰۰۰		۳۰,۰۰۰
باقی مانده سود متعلق به سهام عادی		۲۷۰,۰۰۰	۲۷۰,۰۰۰
	۱۳۰,۰۰۰	۶۷۰,۰۰۰	۸۰۰,۰۰۰

۶) سهام ممتاز با سود انباشته و با حق مشارکت جزئی تا ۱۳درصد در سود (۳ درصد سود اضافی) باشد.

	سهام ممتاز	سهام عادی	جمع
سود سهام ممتاز معوق (۲ × ۱۰٪ × ۱,۰۰۰,۰۰۰)	۲۰۰,۰۰۰		۲۰۰,۰۰۰
سود سهام ممتاز سال جاری (۱۰٪ × ۱,۰۰۰,۰۰۰)	۱۰۰,۰۰۰		۱۰۰,۰۰۰
سود سهام عادی معادل ۱۰درصد (۱۰٪ × ۴,۰۰۰,۰۰۰)		۴۰۰,۰۰۰	۴۰۰,۰۰۰
سود سهام اضافی سهام ممتاز (*۲٪ × ۱,۰۰۰,۰۰۰)	۲۰,۰۰۰		۲۰,۰۰۰
سود سهام عادی (۲٪ × ۴,۰۰۰,۰۰۰)		۸۰,۰۰۰	۸۰,۰۰۰
	۳۲۰,۰۰۰	۴۸۰,۰۰۰	۸۰۰,۰۰۰

باقی مانده سود ۱۰۰,۰۰۰ = (۲۰۰,۰۰۰ + ۱۰۰,۰۰۰ + ۴۰۰,۰۰۰) − ۸۰۰,۰۰۰ *

$$\text{٪۲} = \frac{۱۰۰,۰۰۰}{۵,۰۰۰,۰۰۰} = \frac{\text{باقی مانده سود}}{\text{جمع ارزش اسمی سرمایه}}$$

چون باقی‌مانده سود برای تخصیص بین سهام ممتاز و عادی کمتر از ۳درصد است، نرخ تخصیص باقی‌مانده سود برای سال جاری ۲درصد می‌باشد.

سهام ممتاز قابل تبدیل به سهام عادی

شرایط تبدیل و قیمت بازار سهام عادی تأثیری بر نحوه حسابداری سهام ممتاز قابل تبدیل به سهام عادی در زمان صدور نداشته و حسابداری آن مانند سایر انواع سهام ممتاز می‌باشد. هنگام تبدیل سهام ممتاز به سهام عادی، ارزش دفتری سهام ممتاز (ارزش اسمی و صرف سهام) از دفاتر حذف و ارزش اسمی سهام عادی جایگزین آن می‌گردد و هیچ‌گونه سود یا زیانی در زمان تبدیل شناسایی نمی‌شود. چنانچه ارزش دفتری سهام ممتاز قابل تبدیل بیشتر از ارزش اسمی سهام عادی صادر شده باشد، مابه‌التفاوت به بستانکار حساب صرف سهام عادی منظور می‌شود و در صورتی که ارزش دفتری سهام ممتاز قابل تبدیل کمتر از ارزش اسمی سهام عادی صادر شده باشد، مابه‌التفاوت به بدهکار حساب سود و زیان انباشته منظور می‌گردد.

مثال ۷-۱۲ـ شرکت فرنوش دارای ۱,۰۰۰ سهم ممتاز ۱,۰۰۰ ریالی (قابل تبدیل به سهام عادی) است که به بهای هر سهم ۱,۳۰۰ ریال به فروش رسیده است. در تاریخ ۱۳X۱/۴/۱ صاحبان سهام ممتاز سهام خود را به سهام عادی تبدیل نمودند.

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه، با فرض این که:

۱) هر سهم ممتاز قابل تبدیل به ۶ سهم عادی ۲۰۰ ریالی باشد.

۲) هر سهم ممتاز قابل تبدیل به ۷ سهم عادی ۲۰۰ ریالی باشد.

حل:

	تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار	
۱)	۱۳X۱/۴/۱	سهام ممتاز قابل تبدیل	۱,۰۰۰,۰۰۰		
		صرف سهام ممتاز قابل تبدیل	۳۰۰,۰۰۰		
		سهام عادی		۱,۲۰۰,۰۰۰	= ۲۰۰ × ۶ × ۱,۰۰۰
		صرف سهام عادی		۱۰۰,۰۰۰	
۲)	۱۳X۱/۴/۱	سهام ممتاز قابل تبدیل	۱,۰۰۰,۰۰۰		
		صرف سهام ممتاز قابل تبدیل	۳۰۰,۰۰۰		
		سود و زیان انباشته	۱۰۰,۰۰۰		
		سهام عادی		۱,۴۰۰,۰۰۰	= ۲۰۰ × ۷ × ۱,۰۰۰

سهام ممتاز قابل بازخرید

برخی از سهام ممتاز دارای ویژگی قابلیت بازخرید می‌باشند. در مواردی که سهام ممتاز به اختیار صادرکننده قابل بازخرید می‌باشد اصطلاحاً به آن **سهام ممتاز قابل بازخرید قبل از سررسید** گفته می‌شود و در مواردی که سهام ممتاز به اختیار دارنده آن قابل بازخرید می‌باشد اصطلاحاً به آن **سهام ممتاز قابل بازخرید** می‌گویند. از نظر نحوه عمل حسابداری هیچ گونه تفاوتی بین این دو وجود ندارد.

هنگامی که سهام ممتاز بازخرید می‌شود حساب "سرمایه ـ سهام ممتاز قابل بازخرید" و صرف سهام مرتبط با آن بدهکار شده و حساب وجوه نقد بستانکار می‌گردد. چنانچه وجوه نقد پرداخت شده بیشتر از ارزش دفتری سهام ممتاز باشد، مابه‌التفاوت به بدهکار حساب سود و زیان انباشته منظور می‌شود و در صورتی که وجوه نقد پرداخت شده کمتر از ارزش دفتری سهام ممتاز باشد، مابه‌التفاوت به بستانکار حساب "صرف حاصل از بازخرید سهام ممتاز" منظور می‌گردد.

مثال ۸ـ۱۲ـ شرکت فروغ دارای ۱,۰۰۰ سهم ممتاز ۲,۰۰۰ ریالی قابل بازخرید است که به بهای هر سهم ۲,۵۰۰ ریال به فروش رسیده است. در تاریخ ۱۳X۱/۷/۱ شرکت کلیه سهام قابل بازخرید را بازخرید نمود.

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه، با فرض این که:

۱) سهام مزبور به بهای هر سهم ۲,۴۰۰ ریال بازخرید شده باشد.

۲) سهام مزبور به بهای هر سهم ۲,۷۰۰ ریال بازخرید شده باشد.

حل:

	تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار	
۱)	۱۳X۱/۷/۱	سهام ممتاز قابل بازخرید	۲,۰۰۰,۰۰۰		
		صرف سهام ممتاز قابل بازخرید	۵۰۰,۰۰۰		
		وجوه نقد		۲,۴۰۰,۰۰۰	۱,۰۰۰ × ۲,۴۰۰ =
		صرف حاصل از بازخرید سهام ممتاز		۱۰۰,۰۰۰	
۲)	۱۳X۱/۷/۱	سهام ممتاز قابل بازخرید	۲,۰۰۰,۰۰۰		
		صرف سهام ممتاز قابل بازخرید	۵۰۰,۰۰۰		
		سود و زیان انباشته	۲۰۰,۰۰۰		
		وجوه نقد		۲,۷۰۰,۰۰۰	۱,۰۰۰ × ۲,۷۰۰ =

حسابداری تغییرات در سرمایه شرکت سهامی بعد از تأسیس[۱]

در مواردی که واحدهای تجاری نیاز به منابع مالی جدید داشته باشند سرمایه آن‌ها افزایش و در مواردی که سرمایه آن‌ها بیش از میزان مورد نیاز باشد سرمایه آن‌ها کاهش می‌یابد. به طور کلی، تغییرات سرمایه در شرکت‌های سهامی تابع مقررات و الزامات قانونی است.

۱- مواد ۱۵۷ تا ۱۹۸ اصلاحیه قانون تجارت مصوب اسفندماه ۱۳۴۷ راجع به تغییرات در سرمایه شرکت‌های سهامی است.

افزایش سرمایه

واحدهای تجاری برای گسترش فعالیت‌های خود یا بازپرداخت بدهی‌های خود نیاز به منابع مالی جدید دارند. یکی از راه‌های تأمین منابع مالی افزایش سرمایه است. جهت افزایش سرمایه، هیأت مدیره باید گزارش توجیهی در این زمینه تهیه و همراه با گزارش بازرس قانونی برای تصویب به مجمع عمومی فوق‌العاده صاحبان سهام تسلیم نماید. افزایش سرمایه معمولاً به یکی از روش‌های زیر صورت می‌گیرد:

۱ـ **صدور سهام جدید و پرداخت مبلغ اسمی سهام به طور نقد** ـ در این گونه موارد، صاحبان سهام شرکت به نسبت سهامی که مالکند در خرید سهام جدید حق تقدم دارند. بدین منظور شرکت‌ها پس از تصویب افزایش سرمایه توسط مجمع عمومی فوق‌العاده، گواهی‌نامه‌ای صادر و برای هر یک از سهامداران ارسال می‌نمایند که اصطلاحاً به آن "گواهی‌نامه حق تقدم خرید سهام" می‌گویند. در این گواهی‌نامه تعداد سهام قابل خرید و نیز قیمت خرید هر سهم (معمولاً به قیمت اسمی) نوشته شده و دارنده آن می‌تواند تعداد سهام مذکور را با قیمت تعیین شده در زمان معین[1] خریداری نماید.

هنگامی که شرکت گواهی نامه حق تقدم خرید سهام را صادر می‌کند هیچ‌گونه ثبتی در دفاتر صورت نمی‌گیرد، اما زمانی که سهامداران از امتیاز حق تقدم خرید سهام خود استفاده نموده و اقدام به واریز وجه نقد به حساب بانکی شرکت می‌نمایند ثبت زیر در دفاتر صورت می‌گیرد:

وجوه نقد	×	
وجوه واریزی بابت افزایش سرمایه		×

چنانچه سهامداران ظرف مهلت مقرر از حق تقدم خود استفاده نکنند حسب مورد تمام یا باقی‌مانده سهام جدید از طریق بورس اوراق بهادار (در صورتی که شرکت در بورس اوراق بهادار پذیرفته شده باشد) و یا از طریق مزایده عرضه و به متقاضیان فروخته می‌شود و وجه حاصله به بستانکاری سهامداران مذکور منظور می‌شود. توضیح این که مبلغ اسمی سهام‌های مذکور نیز از خریداران اخذ و به حساب بانکی شرکت واریز می‌گردد.

پس از ثبت افزایش سرمایه در اداره ثبت شرکت‌ها، افزایش سرمایه به صورت زیر در دفاتر ثبت می‌گردد:

وجوه واریزی بابت افزایش سرمایه	×	
سرمایه ـ سهام عادی		×

لازم به توضیح است که چنانچه بین تاریخ صدور حق تقدم خرید سهام و تاریخ ثبت افزایش سرمایه در اداره ثبت شرکت‌ها صورت‌های مالی تهیه گردد، مانده حساب "وجوه واریزی بابت افزایش سرمایه" تحت سرفصل حقوق صاحبان سهام طبقه‌بندی می‌شود.

۲ـ **تبدیل مطالبات نقدی حال شده اشخاص از شرکت به سهام جدید** ـ این روش معمولاً در حالتی انجام می‌گیرد که به علت پایین بودن میزان نقدینگی، شرکت قادر به بازپرداخت بدهی‌های خود نمی‌باشد. در این گونه موارد، با طلبکاران شرکت توافق می‌شود که طلب خود را به سهام شرکت تبدیل نمایند. در این حالت ممکن است سهام جدید با صرف نیز

۱ـ طبق ماده ۱۶۶ اصلاحیه قانون تجارت، مهلتی که طی آن سهامداران می‌توانند حق تقدم خود را در خرید سهام جدید اعمال کنند کمتر از شصت روز، از روزی که برای پذیره‌نویسی تعیین می‌شود، نخواهد بود.

به طلبکاران واگذار شود. در هر حال ثبت حسابداری آن (پس از ثبت افزایش سرمایه در اداره ثبت شرکت‌ها) به صورت زیر می‌باشد:

حساب‌های پرداختنی	×	
سرمایه ـ سهام عادی		×
صرف سهام عادی		×

۳ـ انتقال سود انباشته، صرف سهام یا اندوخته‌ها (بجز اندوخته قانونی) به سرمایه شرکت ـ در این گونه موارد، نیازی به پذیره‌نویسی نبوده و صاحبان سهام موجود بدون پرداخت وجه به نسبت سهامی که مالکند در افزایش سرمایه سهیم می‌شوند. در این حالت (پس از ثبت افزایش سرمایه در اداره ثبت شرکت‌ها)، ثبت زیر در دفاتر صورت می‌گیرد:

سود و زیان انباشته	×	
اندوخته‌ها	×	
صرف سهام عادی	×	
سرمایه ـ سهام عادی		×

۴ـ تبدیل اوراق قرضه به سهام عادی ـ یکی دیگر از راه‌های افزایش سرمایه، تبدیل اوراق قرضه به سهام عادی است که در فصل یازدهم مورد بحث قرار گرفت.

۵ـ افزایش سرمایه از طریق بالابردن مبلغ اسمی سهام موجود ـ در این روش، سهام قبلی باطل گردیده و به‌جای آن سهام جدید با ارزش اسمی بالاتری واگذار می‌شود[1]. این روش برای افزایش سرمایه بسیار نادر و حتی غیرضروری است و به‌جای آن شرکت می‌تواند سهام جدید صادر کند.

پاره سهم

تعداد سهام برخی از سهامداران ممکن است به‌گونه‌ای باشد که هنگام افزایش سرمایه (و یا هنگام توزیع سود سهمی که در فصل سیزدهم مورد بحث قرار خواهد گرفت) نتوانند تعداد معینی سهام را به طور کامل خریداری نمایند. برای مثال، در صورتی که شرکت معادل ۴۰ درصد افزایش سرمایه بدهد، سهامداری که تعداد ۹۱۸ سهم را در اختیار دارد محق به خرید ۳۶۷/۲ سهم اضافی به قیمت تعیین شده می‌باشد، اما قانون تجارت اجازه صدور پاره سهم (یعنی کسری از یک سهم) را نمی‌دهد. در این گونه موارد، کل پاره سهم‌های ایجاد شده به طور یکجا از طریق بورس اوراق بهادار (در صورتی که شرکت در بورس اوراق بهادار پذیرفته شده باشد) و یا از طریق مزایده عرضه و به متقاضیان فروخته شده و وجه حاصل از فروش به بستانکاری سهامداران منظور می‌گردد.

مثال ۹ـ۱۲ـ سرمایه شرکت فرشته متشکل از ۱,۰۰۰ سهم عادی ۱,۰۰۰ ریالی است. در تاریخ ۱۳X۱/۲/۲۴ مجمع عمومی فوق‌العاده صاحبان سهام تصویب نمود که سرمایه شرکت از محل آورده نقدی سهامداران به میزان ۲۰۰,۰۰۰ ریال (به قیمت اسمی) افزایش یابد. بدین منظور در تاریخ ۱۳X۱/۲/۲۵ گواهی نامه حق تقدم خرید سهام صادر و برای کلیه سهامداران ارسال گردید.

۱- طبق ماده ۱۵۹ اصلاحیه قانون تجارت، افزایش سرمایه از طریق بالابردن مبلغ اسمی سهام موجود در صورتی که برای صاحبان سهام ایجاد تعهد کند، منوط به موافقت کلیه سهامداران است.

تا تاریخ ۱۳X۱/۴/۲۵ کلیه سهامداران از حق تقدم خود استفاده نموده و وجه افزایش سرمایه را به حساب بانکی شرکت واریز نمودند. متعاقباً در تاریخ ۱۳X۱/۵/۱۰ افزایش سرمایه شرکت در اداره ثبت شرکت‌ها به ثبت رسید.

مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه

حل:

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۱۳X۱/۴/۲۵	وجوه نقد	۲۰۰,۰۰۰	
	وجوه واریزی بابت افزایش سرمایه		۲۰۰,۰۰۰
۱۳X۱/۵/۱۰	وجوه واریزی بابت افزایش سرمایه	۲۰۰,۰۰۰	
	سرمایه ـ سهام عادی		۲۰۰,۰۰۰

کاهش سرمایه

کاهش سرمایه در شرکت‌های سهامی ممکن است به یکی از دو صورت زیر باشد:

۱ـ کاهش اجباری

۲ـ کاهش اختیاری

کاهش اجباری

کاهش اجباری سرمایه در دو حالت زیر اتفاق می‌افتد:

۱ـ **براثر زیان‌های وارده** ـ طبق ماده ۱۴۱ اصلاحیه قانون تجارت، در صورتی که براثر زیان‌های وارده، حداقل نصف سرمایه شرکت از بین برود، هیئت مدیره مکلف است بلافاصله مجمع عمومی فوق‌العاده صاحبان سهام را تشکیل دهد تا موضوع انحلال یا بقای شرکت به شور و رأی گذاشته شود. هرگاه مجمع مزبور به انحلال شرکت رأی ندهد باید در همان جلسه سرمایه شرکت را به مبلغ موجود کاهش دهد. در این حالت، ثبت زیر در دفاتر صورت می‌گیرد:

شرح	بدهکار	بستانکار
سرمایه ـ سهام عادی	×	
سود و زیان انباشته		×

۲ـ **تأخیر در اجرای تعهد صاحبان سهام** ـ طبق ماده ۳۳ اصلاحیه قانون تجارت، مبلغ پرداخت نشده سهام (سهام تعهد شده) باید ظرف مدت مقرر در اساسنامه (حداکثر پنج سال) مطالبه شود. در صورتی که ظرف مهلت قانونی مبلغ تعهد شده توسط سهامداران پرداخت نشود باید سرمایه شرکت تا میزان مبلغ پرداخت شده کاهش یابد. در این حالت، ثبت زیر در دفاتر صورت می‌گیرد:

شرح	بدهکار	بستانکار
سرمایه ـ سهام پذیره‌نویسی شده	×	
تعهد صاحبان سهام		×

کاهش اختیاری

در مواردی که سرمایه شرکت بیش از میزان مورد نیاز باشد مجمع عمومی فوق‌العاده می‌تواند به پیشنهاد هیئت مدیره در مورد کاهش اختیاری سرمایه اتخاذ تصمیم نماید، مشروط بر آن که براثر کاهش سرمایه، به تساوی حقوق صاحبان سهام لطمه‌ای وارد نشود. کاهش اختیاری سرمایه معمولاً از طریق کاهش ارزش اسمی سهام به نسبت مساوی و تأدیه مبلغ کاهش یافته هر سهم به صاحب آن صورت می‌پذیرد. در این حالت، ثبت زیر در دفاتر صورت می‌گیرد:

شرح	بدهکار	بستانکار
سرمایه ـ سهام عادی	×	
وجوه نقد		×

پیوست: حسابداری سهام خزانه

سهام خزانه عبارت از سهامی است که توسط یک شرکت صادر شده و مجدداً توسط همان شرکت تحصیل گردیده و هنوز به فروش نرسیده و یا به طور رسمی ابطال نگردیده است. خرید سهام خزانه منجر بـه کـاهش تـعداد سـهام صـادره نمی‌شود، اما تعداد سهام در دست سهامداران را کاهش می‌دهد.

اگر چه سهام خزانه برخی از نشانه‌های یک دارایی را دارا می‌باشد، اما به عنوان یک دارایی تلقی نمی‌شود، زیرا اصولاً سهام خزانه دارای حق رأی نیست و سود سهام نیز به آن تعلق نمی‌گیرد، به همین دلیل در ترازنامه به عنوان کاهنده حقوق صاحبان سهام گزارش می‌شود.

روش‌های حسابداری سهام خزانه

برای ثبت مبادلات سهام خزانه دو روش حسابداری وجود دارد که عبارتند از:

۱ـ روش بهای تمام شده

۲ـ روش ارزش اسمی

هرچند در وضعیت‌های مشابه جمع مبلغ حقوق صاحبان سهام تحت هر یک از روش‌های فوق یکسان است، اما نتایج حاصل از بکارگیری هر یک از دو روش در مورد اقلام تشکیل دهنده حقوق صاحبان سهام متفاوت است.

روش بهای تمام شده

عملیات حسابداری سهام خزانه در روش بهای تمام شده در سه مرحله به شرح زیر مورد بررسی قرار می‌گیرد:

۱ـ **هنگام تحصیل سهام خزانه** ـ سهام خزانه در تاریخ تحصیل به بهای تمام شده در حساب‌ها ثبت می‌شود.

۲ـ **هنگام فروش سهام خزانه** ـ در مواردی که واحد تجاری اقدام به فروش سهام خزانه می‌نماید، حساب وجوه نقد معادل مبلغ خالص دریافتی بابت فروش سهام خزانه بدهکار و حساب سهام خزانه به بهای تمام شده بستانکار می‌شود[1]؛ و

الف ـ در صورتی که مبلغ حاصل از فروش سهام خزانه از بهای تمام شده آن بیشتر باشد، مابه‌التفاوت به حسابی تحت عنوان "صرف سهام خزانه" بستانکار می‌شود.

ب ـ در صورتی که مبلغ حاصل از فروش سهام خزانه از بهای تمام شده آن کمتر باشد، چنانچه حساب صرف سهام خزانه دارای مانده باشد این حساب بدهکار می‌شود و اگر مانده حساب مزبور برای جذب تمامی مبالغ بدهکار کفایت نکند، مازاد به بدهکار حساب سود و زیان انباشته منظور می‌شود.

۳ـ **هنگام ابطال سهام خزانه** ـ در مواردی که واحد تجاری اقدام به ابطال سهام خزانه می‌نماید، حساب سرمایه سهام و صرف سهام، به نسبت مقداری که ابطال گردیده است، بدهکار شده و حساب سهام خزانه به بهای تمام شده بستانکار می‌شود و هرگونه تفاوت بین مبالغ مزبور؛

الف ـ در صورتی که مانده بستانکار باشد به حساب صرف سهام خزانه منظور می‌شود.

ب ـ در صورتی که مانده بدهکار باشد، چنانچه حساب صرف سهام خزانه دارای مانده باشد این حساب بدهکار می‌شود و اگر مانده حساب مزبور برای جذب تمامی مبالغ بدهکار کفایت نکند، مازاد به بدهکار حساب سود و زیان انباشته منظور می‌شود.

۱ـ در صورتی که خرید سهام خزانه در تاریخ‌های مختلف و با نرخ‌های متفاوت صورت گرفته و تنها بخشی از آن به فروش رسیده باشد، بهای تمام شده سهام خزانه فروخته شده برمبنای میانگین بهای تمام شده مجموع سهام خزانه محاسبه می‌شود.

مثال ۱۰ـ۱۲ـ حقوق صاحبان سهام شرکت فروزان در تاریخ ۱۳X۱/۱/۱ به شرح زیر است:

	ریال
سهام عادی ۱,۰۰۰ ریالی (۵,۰۰۰ سهم)	۵,۰۰۰,۰۰۰
صرف سهام عادی	۱,۰۰۰,۰۰۰
سود انباشته	۲,۰۰۰,۰۰۰

مبادلات مرتبط با سهام خزانه در سال ۱۳X۱ به شرح زیر است:

۱۳X۱/۳/۱۵ خرید ۱,۰۰۰ سهم از سهام شرکت به قیمت هر سهم ۱,۷۰۰ ریال به عنوان سهام خزانه

۱۳X۱/۴/۲۰ فروش ۳۰۰ سهم از سهام خزانه به قیمت هر سهم ۱,۷۵۰ ریال

۱۳X۱/۵/۲۵ فروش ۲۰۰ سهم از سهام خزانه به قیمت هر سهم ۱,۶۰۰ ریال

۱۳X۱/۶/۳۱ ابطال رسمی باقی‌مانده سهام خزانه

مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه به روش بهای تمام شده

حل:

شرح	بدهکار	بستانکار	محاسبه
۱۳X۱/۳/۱۵ سهام خزانه	۱,۷۰۰,۰۰۰		۱,۰۰۰ × ۱,۷۰۰ =
وجوه نقد		۱,۷۰۰,۰۰۰	
۱۳X۱/۴/۲۰ وجوه نقد	۵۲۵,۰۰۰		۳۰۰ × ۱,۷۵۰ =
سهام خزانه		۵۱۰,۰۰۰	۳۰۰ × ۱,۷۰۰ =
صرف سهام خزانه		۱۵,۰۰۰	
۱۳X۱/۵/۲۵ وجوه نقد	۳۲۰,۰۰۰		۲۰۰ × ۱,۶۰۰ =
صرف سهام خزانه	۱۵,۰۰۰		
سود و زیان انباشته	۵,۰۰۰		
سهام خزانه		۳۴۰,۰۰۰	۲۰۰ × ۱,۷۰۰ =
۱۳X۱/۶/۳۱ سهام عادی	۵۰۰,۰۰۰		۵۰۰ × ۱,۰۰۰ =
صرف سهام عادی	۱۰۰,۰۰۰		$۱,۰۰۰,۰۰۰ \times \frac{۵۰۰}{۵,۰۰۰} =$
سود و زیان انباشته	۲۵۰,۰۰۰		
سهام خزانه		۸۵۰,۰۰۰	۵۰۰ × ۱,۷۰۰ =

روش ارزش اسمی

عملیات حسابداری سهام خزانه در روش ارزش اسمی نیز همانند روش بهای تمام شده در سه مرحله به شرح زیر مورد بررسی قرار می‌گیرد:

۱ـ **هنگام تحصیل سهام خزانه ـ** هنگام خرید سهام خزانه، حساب سهام خزانه معادل ارزش اسمی سهام خریداری شده و حساب صرف سهام، به نسبت مقداری که خریداری شده است، بدهکار شده و حساب وجوه نقد معادل قیمت خرید بستانکار می‌شود؛ و

الف ـ در صورتی که قیمت خرید سهام خزانه از جمع ارزش اسمی و مبلغ صرف سهام کمتر باشد، مابه‌التفاوت به بستانکار حساب صرف سهام خزانه منظور می‌شود.

ب ـ در صورتی که قیمت خرید سهام خزانه از جمع ارزش اسمی و مبلغ صرف سهام بیشتر باشد، چنانچه حساب صرف سهام خزانه دارای مانده باشد این حساب بدهکار می‌شود و اگر مانده حساب مزبور برای جذب تمامی مبالغ بدهکار کفایت نکند، مازاد به بدهکار حساب سود و زیان منظور می‌شود.

۲ـ **هنگام فروش سهام خزانه** ـ در مواردی که واحد تجاری اقدام به فروش سهام خزانه می‌نماید، حساب وجوه نقد معادل مبلغ خالص دریافتی بابت فروش سهام خزانه بدهکار و حساب سهام خزانه معادل ارزش اسمی سهام خزانه فروخته شده بستانکار می‌شود؛ و

الف ـ در صورتی که مبلغ حاصل از فروش سهام خزانه از ارزش اسمی آن بیشتر باشد، مابه‌التفاوت به بستانکار حساب صرف سهام خزانه منظور می‌شود.

ب ـ در صورتی که مبلغ حاصل از فروش سهام خزانه از ارزش اسمی آن کمتر باشد، چنانچه حساب صرف سهام خزانه دارای مانده باشد این حساب بدهکار می‌شود و اگر مانده حساب مزبور برای جذب تمامی مبالغ بدهکار کفایت نکند، مازاد به بدهکار حساب سود و زیان انباشته منظور می‌شود.

۳ـ **هنگام ابطال سهام خزانه** ـ در مواردی که واحد تجاری اقدام به ابطال سهام خزانه می‌نماید، حساب سرمایه سهام بدهکار شده و حساب سهام خزانه بستانکار می‌شود و چون صرف سهام در هنگام خرید سهام خزانه حذف شده و حساب سهام خزانه به ارزش اسمی نگهداری می‌شود، لذا هیچ‌گونه تفاوتی ایجاد نخواهد شد.

مثال ۱۱ـ۱۲ـ با درنظر گرفتن اطلاعات مثال ۱۰ـ۱۲،

مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه به روش ارزش اسمی

حل:

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار	محاسبات
۱۳X۱/۳/۱۵	سهام خزانه	۱,۰۰۰,۰۰۰		$۱,۰۰۰ \times ۱,۰۰۰ =$
	صرف سهام عادی	۲۰۰,۰۰۰		$۱,۰۰۰,۰۰۰ \times \frac{۱,۰۰۰}{۵,۰۰۰} =$
	سود و زیان انباشته	۵۰۰,۰۰۰		
	وجوه نقد		۱,۷۰۰,۰۰۰	$۱,۰۰۰ \times ۱,۷۰۰ =$
۱۳X۱/۴/۲۰	وجوه نقد	۵۲۵,۰۰۰		$۳۰۰ \times ۱,۷۵۰ =$
	سهام خزانه		۳۰۰,۰۰۰	$۳۰۰ \times ۱,۰۰۰ =$
	صرف سهام خزانه		۲۲۵,۰۰۰	
۱۳X۱/۵/۲۵	وجوه نقد	۳۲۰,۰۰۰		$۲۰۰ \times ۱,۶۰۰ =$
	سهام خزانه		۲۰۰,۰۰۰	$۲۰۰ \times ۱,۰۰۰ =$
	صرف سهام خزانه		۱۲۰,۰۰۰	
۱۳X۱/۶/۳۱	سهام عادی	۵۰۰,۰۰۰		$۵۰۰ \times ۱,۰۰۰ =$
	سهام خزانه		۵۰۰,۰۰۰	

پرسش‌های چهارگزینه‌ای

۱ـ مازاد قیمت فروش سهام نسبت به ارزش اسمی آن در کدامیک از حساب‌های زیر ثبت می‌شود؟

الف) درآمد ب) صرف سهام ج) سود و زیان انباشته د) بدهی به صاحبان سهام

۲ـ در مواردی که سهام به مبلغی بیشتر از ارزش اسمی پذیره‌نویسی می‌شود، صرف سهام مربوطه در چه زمانی در حساب‌ها ثبت می‌شود؟

الف) هنگام صدور سهام ب) هنگام پذیره‌نویسی

ج) هنگام دریافت کل مبلغ پذیره‌نویسی شده د) به نسبت وصول تعهد صاحبان سهام

۳ـ در تاریخ ۱۳X۱/۲/۲۴ شرکت فریدون در ازای تحصیل یک قطعه زمین، تعداد ۲۰۰ سهم عادی ۱,۰۰۰ ریالی خود را که ارزش بازار هر سهم آن در این تاریخ ۱,۶۰۰ ریال بود صادر کرد. ارزش متعارف زمین در تاریخ مبادله ۳۵۰,۰۰۰ ریال است. در تاریخ ۱۳X۱/۲/۲۴، صرف سهام عادی چند ریال بستانکار می‌شود؟

الف) صفر ب) ۱۲۰,۰۰۰ ریال ج) ۱۵۰,۰۰۰ ریال د) ۲۰۰,۰۰۰ ریال

۴ـ در تاریخ ۱۳X۱/۸/۹ شرکت فروزان تعداد ۴۰۰ سهم عادی ۱,۰۰۰ ریالی و ۱۵۰ سهم ممتاز ۲,۰۰۰ ریالی را به طور یکجا به مبلغ ۸۱۲,۷۰۰ ریال به فروش رساند. در این تاریخ ارزش بازار هر سهم عادی و ممتاز به ترتیب ۱,۲۵۰ ریال و ۲,۴۰۰ ریال بود. چه میزان از عواید حاصل از فروش سهام باید به سهام ممتاز تخصیص یابد؟

الف) ۳۱۲,۷۰۰ ریال ب) ۳۴۰,۲۰۰ ریال ج) ۳۴۸,۳۰۰ ریال د) ۳۶۰,۰۰۰ ریال

۵ـ با توجه به اطلاعات سؤال ۴، صرف سهام عادی به چه مبلغی باید در دفاتر ثبت شود؟

الف) ۵۲,۷۰۰ ریال ب) ۶۴,۴۰۰ ریال ج) ۷۲,۵۰۰ ریال د) ۱۰۰,۰۰۰ ریال

۶ـ سود سهام معوق متعلق به سهام ممتاز جمع‌شونده، چگونه در ترازنامه گزارش می‌شود؟

الف) جزء بدهی‌های جاری ب) جزء حقوق صاحبان سهام

ج) به عنوان کاهنده سود انباشته د) در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی

● شرکت فرزین دارای ۶,۰۰۰ سهم ممتاز ۱۰ درصد ۱۰۰ ریالی و ۳,۰۰۰ سهم عادی ۳۰۰ ریالی است. در سال گذشته هیچ‌گونه سودی بین سهامداران تقسیم نشده است. به سؤالات ۷ الی ۹ پاسخ دهید:

۷ـ چنانچه سهام ممتاز با سود انباشته و بدون مشارکت در سود باشد و مبلغ ۲۱۰,۰۰۰ ریال سود بین صاحبان سهام توزیع شود، صاحبان سهام عادی چند ریال سود دریافت خواهند کرد؟

الف) صفر ب) ۹۰,۰۰۰ ریال ج) ۱۵۰,۰۰۰ ریال د) ۲۱۰,۰۰۰ ریال

۸ـ چنانچه سهام ممتاز دارای حق مشارکت کامل در سود و بدون سود انباشته باشد و مبلغ ۳۳۰,۰۰۰ ریال سود بین صاحبان سهام توزیع شود، صاحبان سهام عادی چند ریال سود دریافت خواهند کرد؟

الف) صفر ب) ۱۹۸,۰۰۰ ریال ج) ۲۴۰,۰۰۰ ریال د) ۲۷۵,۰۰۰ ریال

۹ـ چنانچه سهام ممتاز با سود انباشته و دارای حق مشارکت کامل در سود باشد و مبلغ ۳۹۰,۰۰۰ ریال سود بین صاحبان سهام توزیع شود، صاحبان سهام عادی چند ریال سود دریافت خواهند کرد؟

الف) صفر ب) ۱۹۸,۰۰۰ ریال ج) ۲۴۰,۰۰۰ ریال د) ۲۷۵,۰۰۰ ریال

۱۰ـ طی سال ۱۳X۱ شرکت سهامی فرزاد ۵۰۰ سهم ممتاز ۶ درصد ۱,۰۰۰ ریالی قابل تبدیل به سهام عادی صادر و به قیمت هر سهم ۱,۲۵۰ ریال به فروش رساند. هر سهم ممتاز قابل تبدیل به سه سهم عادی ۵۰۰ ریالی می‌باشد. در تاریخ ۱۳X۳/۶/۳۱ تمامی سهام ممتاز به سهام عادی تبدیل گردید. ارزش بازار هر سهم عادی در تاریخ تبدیل ۸۲۰ ریال بود. در نتیجه تبدیل سهام ممتاز به سهام عادی، حساب سود و زیان انباشته چند ریال بدهکار می‌شود؟

الف) ۱۲۵,۰۰۰ ریال ب) ۱۵۰,۰۰۰ ریال ج) ۲۳۵,۰۰۰ ریال د) ۶۰۵,۰۰۰ ریال

۱۱ـ شرکت سهامی فرهاد، در زمانی که سهام در دست سهامداران آن ۱۰۰,۰۰۰ سهم بود افزایش سرمایه داد. در اثر افزایش سرمایه معادل ۴۵,۰۰۰ گواهینامه حق تقدم خرید سهام صادر و ۵,۰۰۰ پاره سهم ایجاد گردید. میزان افزایش سرمایه شرکت چند درصد بوده است؟

الف) ۵ درصد ب) ۴۰ درصد ج) ۴۵ درصد د) ۵۰ درصد

۱۲ـ شرکت فرشاد تعدادی از سهام خود را به عنوان سهام خزانه تحصیل نموده است. اثر این رویداد بر هر یک از موارد زیر چگونه است؟

	جمع حقوق صاحبان سهام	سود هر سهم
الف)	کاهش	کاهش
ب)	کاهش	افزایش
ج)	کاهش	بدون تأثیر
د)	افزایش	کاهش

۱۳ـ در مواردی که سهام خزانه به مبلغی بیشتر از ارزش اسمی آن خریداری شود، اثر تحصیل سهام خزانه بر جمع حقوق صاحبان سهام، در هر یک از روش‌های زیر چگونه است؟

	روش بهای تمام شده	روش ارزش اسمی
الف)	کاهش	کاهش
ب)	کاهش	بدون تأثیر
ج)	بدون تأثیر	کاهش
د)	بدون تأثیر	بدون تأثیر

۱۴ـ حقوق صاحبان سهام شرکت سهامی فرشید در ابتدای سال ۱۳X۱ به شرح زیر است:

	ریال
سرمایه ـ سهام عادی ۱۰۰ ریالی	۵۰۰,۰۰۰
صرف سهام عادی	۱۰۰,۰۰۰
سود انباشته	۴۰۰,۰۰۰

در سال ۱۳X۱، شرکت تعداد ۲,۰۰۰ سهم از سهام خود را به قیمت هر سهم ۱۳۵ ریال خریداری و ابطال نمود. شرکت فرشید برای حسابداری سهام خزانه از روش بهای تمام شده استفاده می‌کند. بر اثر این رویداد، هر یک از حساب‌های زیر به چه مبلغی بدهکار می‌شود؟

	صرف سهام عادی	سود و زیان انباشته
	ریال	ریال
الف)	۳۰,۰۰۰	۴۰,۰۰۰
ب)	۴۰,۰۰۰	۳۰,۰۰۰
ج)	۷۰,۰۰۰	صفر
د)	صفر	۷۰,۰۰۰

۱۵ـ با توجه به اطلاعات سؤال ۱۴، چنانچه شرکت فرشید برای حسابداری مبادلات سهام خزانه از روش ارزش اسمی استفاده نماید، جمع حقوق صاحبان سهام در اثر تحصیل و ابطال سهام خزانه چند ریال کاهش می‌یابد؟

الف) صفر　　ب) ۲۰۰,۰۰۰ ریال　　ج) ۲۴۰,۰۰۰ ریال　　د) ۳۰۰,۰۰۰ ریال

مسائل

۱ـ۱۲ـ شرکت اشکان در تاریخ ۱۳X۱/۱/۱۵ تصمیم به فروش ۵,۰۰۰ سهم عادی ۱,۰۰۰ ریالی خود به مبلغ هر سهم ۱,۲۰۰ ریال گرفت. رویدادهای زیر در ارتباط با سهام به وقوع پیوسته است:

۱ـ کلیه سهام پذیره‌نویسی و ۴۰درصد آن نقداً پرداخت و مابقی توسط پذیره‌نویسان تعهد گردید.

۲ـ شرکت به اطلاع سهامداران رساند که نسبت به ایفای تعهدات خود مبادرت نمایند.

۳ـ کلیه پذیره‌نویسان به استثنای آقای الف که تعداد ۲۰۰ سهم را تعهد نموده بود به تعهدات خود عمل نمودند.

۴ـ با توجه به شرایط پذیره‌نویسی، سهام آقای الف به مبلغ هر سهم ۱,۲۵۰ ریال به فروش رسید و مبلغ ۲۰,۰۰۰ ریال بابت هزینه فروش مجدد پرداخت گردید.

۵ـ طلب آقای الف پرداخت گردید.

۶ـ ورقه سهام صادر و به سهامداران تحویل گردید.

مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه

۲ـ۱۲ـشرکت آرش در تاریخ ۱۳X۱/۲/۲۴ با آورده نقدی و غیرنقدی صاحبان سهام به شرح زیر تشکیل شد:

	آورده‌های نقدی و غیرنقدی			
	وجه نقد	زمین	ساختمان	تجهیزات
	ریال	ریال	ریال	ریال
آقای A		۳۰۰,۰۰۰	۵۰۰,۰۰۰	
آقای B	۲۰۰,۰۰۰			۴۰۰,۰۰۰
آقای C	۴۰۰,۰۰۰			
آقای D	۲۰۰,۰۰۰			
	۸۰۰,۰۰۰	۳۰۰,۰۰۰	۵۰۰,۰۰۰	۴۰۰,۰۰۰

آورده‌های فوق ۴۰درصد کل سرمایه بوده و مابقی سرمایه در تعهد صاحبان سهام می‌باشد
رویدادهای زیر نیز در سال ۱۳X۱ به وقوع پیوسته است:

۱۳X۱/۵/۱۵ شرکت ۶۰درصد مبلغ تعهد شده صاحبان سهام را مطالبه و مهلت دو ماهه‌ای جهت پرداخت سهامداران تعیین نمود.

۱۳X۱/۷/۱۴ کلیه سهامداران به استثنای آقای D مبلغ مطالبه شده را به حساب بانک شرکت واریز نمودند.

۱۳X۱/۷/۲۵ پس از طی مراحل قانونی، سهام آقای D از طریق جراید به مزایده گذاشته شد. هزینه آگهی بالغ بر ۶۵,۰۰۰ ریال گردید که توسط شرکت پرداخت شد.

۱۳X۱/۸/۱۰ سهام آقای D به مبلغ ۵۳۰,۰۰۰ ریال به فروش رسید.

۱۳X۱/۸/۱۴ چکی معادل طلب آقای D بابت سهام فروخته شده وی صادر و به ایشان تسلیم گردید.

۱۳X۱/۸/۲۱ ورقه سهام صادر و به سهامداران تحویل گردید.

مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه

۳ـ۱۲ـشرکت سیاوش تعداد ۲,۰۰۰ سهم عادی ۱,۰۰۰ ریالی را جهت تحصیل یک قطعه زمین صادر نمود. ارزش دفتری زمین در دفاتر فروشنده ۱,۵۰۰,۰۰۰ ریال است.

مطلوبست: انجام ثبت لازم جهت تحصیل زمین در دفتر روزنامه با توجه به هر یک از وضعیت‌های مستقل زیر:

۱) ارزش بازار هر سهم عادی ۱,۲۰۰ ریال است و ارزش متعارف زمین در دسترس نیست.

۲) زمین به مبلغ ۲,۷۵۰,۰۰۰ ریال ارزیابی شده است و ارزش بازار سهام قابل تعیین نمی‌باشد.

۳) ارزش بازار هر سهم عادی ۱,۲۵۰ ریال است و زمین به مبلغ ۲,۶۰۰,۰۰۰ ریال ارزیابی شده است.

۴ـ۱۲ـشرکت داریوش در تاریخ ۱۳X۱/۲/۲۴ تعداد ۳,۰۰۰ سهم عادی ۱,۰۰۰ ریالی و ۱,۰۰۰ سهم ممتاز ۲,۰۰۰ ریالی را یکجا به مبلغ ۷,۷۰۰,۰۰۰ ریال به طور نقد به فروش رساند.

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه، با فرض این که:

۱) ارزش بازار هر سهم عادی ۱,۵۰۰ ریال و ارزش بازار هر سهم ممتاز ۲,۵۰۰ ریال باشد.

۲) ارزش بازار هر سهم عادی ۱,۶۰۰ ریال و ارزش بازار سهام ممتاز مشخص نباشد.

۳) ارزش بازار هیچ‌کدام از انواع سهام مشخص نباشد.

۵ـ۱۲ـارزش اسمی هر سهم عادی و ممتاز شرکت بهنوش به ترتیب ۱,۰۰۰ ریال و ۲,۰۰۰ ریال می‌باشد. معاملات مربوط به سهام در سال ۱۳X۱ به شرح زیر در این شرکت صورت گرفته است:

۱ـ تعداد ۲,۵۰۰ سهم ممتاز به قیمت هر سهم ۲,۸۰۰ ریال نقداً به فروش رسید و سهام مربوط صادر گردید.

۲ـ تعداد ۴,۰۰۰ سهم عادی به قیمت هر سهم ۱,۵۰۰ ریال پذیره نویسی شد و ۴۰درصد بهای سهام نقداً دریافت گردید. باقی‌مانده بهای سهام باید در سه قسط پرداخت گردد.

۳ـ تعداد ۱,۰۰۰ سهم عادی به قیمت هر سهم ۱,۴۰۰ ریال برای مؤسسین صادر و ۷۵درصد بهای آن دریافت شد و باقی‌مانده به عنوان حق‌الزحمه مؤسسین به منظور تأسیس شرکت تلقی گردید.

۴ـ تعداد ۱,۰۰۰ سهم عادی و ۵۰۰ سهم ممتاز یکجا به طور نقد به مبلغ ۳,۰۰۰,۰۰۰ ریال به فروش رسید. در تاریخ فروش، ارزش بازار هر سهم ممتاز ۲,۹۰۰ ریال بود.

۵ـ اولین قسط سهام پذیره‌نویسی شده (موضوع بند ۲) وصول گردید.

۶ـ تعداد ۲,۰۰۰ سهم عادی برای تحصیل ماشین‌آلات دست دوم صادر گردید. در تاریخ صدور ارزش دفتری ماشین‌آلات در دفاتر فروشنده ۲,۸۰۰,۰۰۰ ریال و ارزش بازار هر سهم عادی ۱,۶۰۰ ریال بود.

مطلوبست:

۱) ثبت معاملات سهام در دفتر روزنامه

۲) تهیه بخش حقوق صاحبان سهام ترازنامه (فرض‌کنید مانده سود انباشته در پایان سال ۴,۲۵۰,۰۰۰ ریال است.)

۶ـ۱۲ـسرمایه شرکت گلنوش متشکل از ۴,۰۰۰ سهم ممتاز ۱۰درصد ۲,۰۰۰ ریالی و ۱۲,۰۰۰ سهم عادی ۱,۰۰۰ ریالی می‌باشد. سود خالص ۳ سال اخیر شرکت به شرح زیر بوده است:

سال	سود خالص
	ریال
۱۳X۱	۱,۲۰۰,۰۰۰
۱۳X۲	۱,۸۰۰,۰۰۰
۱۳X۳	۲,۵۰۰,۰۰۰

شرکت در هیچ‌یک از سال‌های ۱۳X۱ و ۱۳X۲ سودی بین سهامداران تقسیم نکرده است. با فرض این که در سال ۱۳X۳ شرکت درنظر داشته باشد کل سود سال جاری و ۵۰درصد سود سال‌های قبل را بین سهامداران تقسیم کند، **مطلوبست:** محاسبه سود هرگروه از سهام (سهام ممتاز و عادی) در هر یک از حالات زیر:

۱) سهام ممتاز بدون سود انباشته و بدون مشارکت در باقی مانده سود باشد.

۲) سهام ممتاز با سود انباشته و بدون مشارکت در باقی مانده سود باشد.

۳) سهام ممتاز بدون سود انباشته و دارای حق مشارکت کامل در باقی مانده سود باشد.

۴) سهام ممتاز با سود انباشته و دارای مشارکت کامل در باقی مانده سود باشد.

۱۲ـ۷ـ سهام منتشر شده شرکت کورش به شرح زیر است:

سهام ممتاز ۱۰درصد ۱,۰۰۰ ریالی جمع شونده	۲,۰۰۰ سهم
سهام ممتاز ۸درصد ۱,۰۰۰ ریالی با حق مشارکت کامل	۴,۰۰۰ سهم
سهام عادی ۱,۰۰۰ ریالی	۶,۰۰۰ سهم

در دو سال گذشته (به استثنای سال جاری) هیچ‌گونه سودی بین سهامداران توزیع نشده است.

مطلوبست: محاسبه سود هر گروه از سهام، با فرض این که سود سهام پیشنهادی:

۱) ۸۴۰,۰۰۰ ریال باشد.

۲) ۱,۲۰۰,۰۰۰ ریال باشد.

۳) ۱,۵۰۰,۰۰۰ ریال باشد.

۱۲ـ۸ـ سرمایه منتشر شده شرکت کیانوش به شرح زیر است:

سهام ممتاز ۸درصد ۲,۰۰۰ ریالی جمع شونده بدون حق مشارکت در سود اضافی	۱,۰۰۰ سهم
سهام ممتاز ۶درصد ۱,۵۰۰ ریالی جمع شونده با حق مشارکت در ۲درصد سود اضافی	۲,۰۰۰ سهم
سهام ممتاز ۱۲درصد ۱,۰۰۰ ریالی غیرجمع شونده با حق مشارکت کامل در سود	۳,۰۰۰ سهم
سهام عادی ۳,۰۰۰ ریالی	۴,۰۰۰ سهم

در سه سال گذشته (به استثنای سال جاری) هیچ‌گونه سودی بین سهامداران توزیع نشده است.

مطلوبست: محاسبه سود تعلق گرفته به هر سهم برای هر گروه از سهام، با فرض این که سود سهام پیشنهادی:

۱) ۳,۰۰۰,۰۰۰ ریال باشد.

۲) ۳,۷۰۰,۰۰۰ ریال باشد.

۱۲ـ۹ـ شرکت کیومرث در سنوات قبل اقدام به صدور ۲,۰۰۰ سهم ممتاز ۱۰درصد ۲,۵۰۰ ریالی قابل تبدیل به سهام عادی به قیمت هر سهم ۳,۲۵۰ ریال نموده است. هر سهم ممتاز قابل تبدیل به ۴ سهم عادی ۱,۰۰۰ ریالی می‌باشد. در تاریخ ۱۳X۱/۸/۹ هنگامی که قیمت بازار هر سهم عادی ۱,۲۵۰ ریال بود، کلیه دارندگان سهام ممتاز مبادرت به تبدیل سهام خود به سهام عادی نمودند.

مطلوبست:

۱) انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ۱۳X۱/۸/۹

۲) با فرض این که هر سهم ممتاز قابل تبدیل به ۳ سهم عادی باشد، ثبت روزنامه لازم را انجام دهید.

۱۲ـ۱۰ـ شرکت کتایون در سنوات قبل اقدام به صدور ۳,۰۰۰ سهم ممتاز ۸درصد ۱,۰۰۰ ریالی قابل بازخرید به اختیار شرکت نموده است. سهام مذکور در تاریخ صدور به قیمت هر سهم ۱,۴۰۰ ریال به فروش رسیده است. در تاریخ ۱۳X۱/۸/۲۱ شرکت کلیه سهام مورد اشاره را به ازای هر سهم ۱,۶۰۰ ریال بازخرید نمود.

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ۱۳X۱/۸/۲۱

۱۲ـ۱۱ـ سرمایه شرکت کیوان (که از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار می‌باشد) متشکل از ۱۰،۰۰۰ سهم عادی ۱،۰۰۰ ریالی است. در تاریخ ۱۳X۱/۷/۲۰ مجمع عمومی فوق‌العاده صاحبان سهام شرکت مذکور به منظور اتخاذ تصمیم درخصوص افزایش سرمایه تشکیل و تصویب نمود که سرمایه شرکت از محل آورده نقدی صاحبان سهام به میزان ۵،۰۰۰،۰۰۰ ریال (به قیمت اسمی) افزایش یابد. در تاریخ ۱۳X۱/۷/۲۴ برای کلیه سهامداران گواهی نامه حق تقدم خرید سهام (که در آن مهلت استفاده از حق تقدم دو ماه تعیین شده بود) صادر و ارسال شد.

تا تاریخ ۱۳X۱/۹/۲۴ (پایان مهلت استفاده از حق تقدم خرید سهام) مبلغ ۴،۶۵۰،۰۰۰ ریال (معادل ارزش اسمی ۴،۶۵۰ سهم) به حساب بانکی تعیین شده واریز گردید.

در تاریخ ۱۳X۱/۹/۲۸ حق تقدم‌های استفاده نشده (و پاره سهم‌های ایجاد شده در اثر افزایش سرمایه) به طور یکجا از طریق سازمان بورس اوراق بهادار به مبلغ خالص ۵۳۵،۰۰۰ ریال به فروش رسید. مبلغ اسمی سهام‌های مذکور نیز در این تاریخ از خریداران وصول و به حساب بانکی شرکت واریز شد.

در تاریخ ۱۳X۱/۱۰/۱۵ افزایش سرمایه شرکت در اداره ثبت شرکت‌ها ثبت و برگه سهام حاصل از افزایش سرمایه صادر و به سهامداران تحویل گردید.

مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه

۱۲ـ۱۲ـ سرمایه شرکت کیهان در تاریخ ۱۳X۱/۱/۱ متشکل از ۱۰،۰۰۰ سهم عادی ۱،۰۰۰ ریالی است که به قیمت هر سهم ۱،۵۰۰ ریال صادر و به فروش رسیده است. رویدادهای مربوط به سهام در سال ۱۳X۱ به شرح زیر است:

۱ـ خرید ۲،۰۰۰ سهم به عنوان سهام خزانه به قیمت هر سهم ۱،۶۰۰ ریال

۲ـ فروش ۶۰۰ سهم از سهام خزانه به قیمت هر سهم ۱،۶۵۰ ریال

۳ـ واگذاری ۵۰۰ سهم از سهام خزانه در ازای تحصیل یک قطعه زمین. در تاریخ مبادله، ارزش بازار هر سهم ۱،۴۰۰ ریال و ارزش متعارف زمین ۷۲۰،۰۰۰ ریال بود.

۴ـ فروش ۴۰۰ سهم از سهام خزانه به قیمت هر سهم ۱،۳۰۰ ریال

۵ـ ابطال رسمی باقی‌مانده سهام خزانه

مطلوبست:

۱) انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه، با فرض این که برای ثبت مبادلات سهام خزانه:

الف) از روش بهای تمام شده استفاده شود.

ب) از روش ارزش اسمی استفاده شود.

۲) تعیین اثر هر یک از رویدادهای فوق بر عناصر صورت‌های مالی به شرح جدول زیر با استفاده از روش‌های بهای تمام شده و ارزش اسمی برای ثبت مبادلات سهام خزانه (پاسخ خود را در هر مورد به اختصار با استفاده از واژه‌های "افزایش"، "کاهش" و "بدون تأثیر" ارائه دهید.)

رویداد	دارایی‌ها	بدهی‌ها	حقوق صاحبان سهام	سرمایه پرداخت شده	سود انباشته	سود خالص
۱						
۲						
۳						
۴						
۵						

فصل سیزدهم

حسابداری حقوق صاحبان سهام

سود انباشته، اندوخته‌ها و سود سهام

در پایان هر دوره مالی، پس از بستن حساب‌های موقت، مانده حساب خلاصه سود و زیان به حساب سود و زیان انباشته منتقل می‌شود و بخشی از مانده این حساب به اقلامی نظیر اندوخته‌ها و سود سهام تخصیص می‌یابد. بنابراین مانده سود انباشته در پایان هر دوره مالی عبارت از مجموع سود خالص دوره‌های مالی قبل شرکت منهای سودهای توزیع شده و مبالغ تخصیص یافته به اندوخته‌ها می‌باشد. سود انباشته به عنوان آخرین رقم در بخش حقوق صاحبان سهام در ترازنامه طبقه‌بندی می‌شود[1]. متداول‌ترین اقلامی که موجب افزایش یا کاهش سود انباشته می‌شوند در حساب T، در زیر نشان داده شده است.

سود و زیان انباشته

۱ـ زیان خالص	×	۱ـ سود خالص	×
۲ـ تعدیلات سنواتی	×	۲ـ تعدیلات سنواتی	×
۳ـ اندوخته‌ها	×		
۴ـ سود سهام	×		

در ادامه این فصل، نحوه حسابداری اندوخته‌ها و سود سهام مورد بحث قرار می‌گیرد.

۱- در صورتی که مانده حساب سود و زیان انباشته بدهکار باشد اصطلاحاً "زیان انباشته" نامیده می‌شود که به عنوان یک رقم کاهنده در بخش حقوق صاحبان سهام گزارش می‌شود.

اندوخته‌ها

اصطلاح اندوخته در حسابداری برای توصیف محدودیت در توزیع سود انباشته بین صاحبان سهام بکارگرفته می‌شود. به عبارت دیگر اندوخته بخشی از سود قابل تخصیص می‌باشد که بین صاحبان سهام تقسیم نشده و در واحد تجاری باقی می‌ماند. محدودیت در توزیع سود انباشته ممکن است ناشی ازموارد زیر باشد:

۱ـ **محدودیت‌های قانونی** ـ طبق ماده ۱۴۰ اصلاحیه قانون تجارت، هیئت مدیره مکلف است هر سال ۵درصد از سود خالص را به عنوان اندوخته قانونی موضوع نماید. منظور نمودن اندوخته مذکور تا زمانی که به ۱۰ درصد سرمایه شرکت برسد، الزامی است. اندوخته قانونی قابل انتقال به حساب سرمایه نبوده و تا زمان انحلال شرکت قابل تقسیم بین سهامداران نمی‌باشد.

۲ـ **محدودیت‌های قراردادی** ـ گاهی اوقات مفاد قراردادها به گونه‌ای است که مستلزم تخصیص بخشی از سود انباشته به عنوان اندوخته می‌باشد، مانند اندوخته وجوه استهلاکی برای بازخرید اوراق قرضه.

۳ـ **سایر محدودیت‌ها** ـ در برخی موارد به منظور تقویت بنیه مالی یا حفظ نقدینگی یا فراهم آوردن امکانات توسعه فعالیت‌های آتی شرکت، بنا به پیشنهاد هیئت مدیره و تصویب مجمع عمومی صاحبان سهام بخشی از سود انباشته برای اهداف خاصی کنار گذاشته می‌شود که اصطلاحاً به آن "اندوخته اختیاری" می‌گویند، مانند اندوخته توسعه دارایی‌های ثابت.

هنگام تخصیص سود انباشته به اندوخته‌ها، حساب سود و زیان انباشته معادل مبلغ تخصیص یافته بدهکار شده و حساب اندوخته مورد نظر (اندوخته قانونی، اندوخته توسعه و تکمیل و ...) بستانکار می‌شود. از نظر مقاصد گزارشگری مالی نیز هر یک از اندوخته‌ها به طور جداگانه در ترازنامه و گردش حساب سود (زیان) انباشته گزارش می‌شود.

لازم به توضیح است که تخصیص سود انباشته به اندوخته‌ها تأثیری بر جمع حقوق صاحبان سهام و دارایی‌های واحد تجاری ندارد، زیرا اندوخته‌ها و سود انباشته هر دو از اقلام تشکیل دهنده حقوق صاحبان سهام می‌باشند.

مثال ۱ـ۱۳ـ سود و زیان انباشته شرکت کاوه در ابتدای سال ۱۳X۱ دارای مانده بدهکاری معادل ۳۵۰,۰۰۰ ریال بوده است. سود خالص شرکت در سال ۱۳X۱ مبلغ ۸۰۰,۰۰۰ ریال می‌باشد. مجمع عمومی صاحبان سهام شرکت در تاریخ ۱۳X۲/۴/۲۵ تصویب نمود که معادل ۵درصد سود خالص به عنوان اندوخته قانونی و مبلغ ۲۰۰,۰۰۰ ریال برای توسعه کارخانه تخصیص یابد.

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در ارتباط با تصمیمات مجمع عمومی

حل:

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار	توضیح
۱۳X۲/۴/۲۵	سود و زیان انباشته	۲۴۰,۰۰۰		
	اندوخته قانونی		۴۰,۰۰۰	۸۰۰,۰۰۰ × ٪۵ =
	اندوخته توسعه و تکمیل		۲۰۰,۰۰۰	

سود سهام

سود سهام معرف آن بخش از منافع واحد تجاری است که بنا به پیشنهاد هیئت مدیره و تصویب مجمع عمومی صاحبان سهام بین سهامداران تقسیم می‌شود[1]. سود سهام هنگامی به عنوان بدهی قطعی (سود سهام پرداختنی) در دفاتر شناسایی می‌شود که مجمع عمومی صاحبان سهام پرداخت آن را تصویب (اعلام) نماید و تا زمانی که مجمع عمومی پرداخت آن را تصویب نکرده باشد، هیچ‌گونه تعهدی در مورد پرداخت سود برای شرکت ایجاد نخواهد شد. لازم به ذکر است که سود سهام به سهامدارانی تعلق می‌گیرد که در تاریخ تشکیل مجمع عمومی مالک سهام باشند و نام آن‌ها در دفتر ثبت سهام شرکت به ثبت رسیده باشد.

انواع سود سهام

سود سهام را به شکل‌های زیر می‌توان بین صاحبان سهام توزیع کرد:

۱ـ سود نقدی

۲ـ سود غیرنقدی

۳ـ سود تصفیه

۴ـ سود سهمی

پرداخت سود سهام به هر یک از اشکال فوق (به استثنای سود سهمی)، موجب کاهش حقوق صاحبان سهام می‌شود.

سود نقدی

سود نقدی معمول‌ترین شکل توزیع سود بین سهامداران است. در خصوص توزیع سود نقدی سهام، باید سه مقطع تاریخی زیر را مورد توجه قرار داد:

۱ـ تاریخ پیشنهاد سود سهام توسط هیئت مدیره ـ در تاریخ پیشنهاد سود سهام توسط هیئت مدیره (که همان تاریخ ترازنامه است)، هیچ‌گونه ثبتی در دفاتر صورت نمی‌گیرد و تنها موضوع در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی افشا می‌شود.

۲ـ تاریخ تصویب سود سهام توسط مجمع عمومی ـ در تاریخ تصویب سود سهام توسط مجمع عمومی ثبت زیر در دفاتر صورت می‌گیرد:

سود و زیان انباشته	×	
سود سهام پرداختنی		×

۳ـ تاریخ پرداخت سود سهام ـ طبق ماده ۲۴۰ اصلاحیه قانون تجارت، سود سهام تصویب شده توسط مجمع عمومی باید حداکثر ظرف مدت ۸ ماه از تاریخ تصویب به سهامداران پرداخت شود. در تاریخ پرداخت، ثبت زیر در دفاتر صورت می‌گیرد:

سود سهام پرداختنی	×	
وجوه نقد		×

۱ـ طبق ماده ۹۰ اصلاحیه قانون تجارت، شرکت‌های سهامی در صورت وجود سود قابل تقسیم، ملزم به تقسیم حداقل ۱۰درصد از سود خالص سالانه بین صاحبان سهام می‌باشند. طبق ماده ۲۳۹ قانون مزبور سود قابل تقسیم عبارت است از سود خالص سال مالی شرکت منهای زیان‌های سال‌های مالی قبل و اندوخته قانونی و سایر اندوخته‌های اختیاری بعلاوه سود قابل تقسیم سال‌های قبل که تقسیم نشده است.

مثال ۲ـ۱۳ـ سود سهام پیشنهادی هیئت مدیره شرکت شادی برای سال مالی منتهی به ۱۳X۱/۱۲/۲۹ مبلغ ۴۰۰,۰۰۰ ریال است. مجمع عمومی صاحبان سهام شرکت در تاریخ ۱۳X۲/۳/۱۸ تشکیل و پرداخت مبلغ ۶۰۰,۰۰۰ ریال سود نقدی را تصویب نمود. این سود در تاریخ ۱۳X۲/۷/۳۰ به سهامداران پرداخت گردید.

مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه

حل:

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۱۳X۱/۱۲/۲۹	ثبتی در دفاتر صورت نمی‌گیرد.		
۱۳X۲/۳/۱۸	سود و زیان انباشته	۶۰۰,۰۰۰	
	سود سهام پرداختنی		۶۰۰,۰۰۰
۱۳X۲/۷/۳۰	سود سهام پرداختنی	۶۰۰,۰۰۰	
	وجوه نقد		۶۰۰,۰۰۰

سود غیرنقدی

در اغلب موارد سود سهام به صورت نقدی بین صاحبان سهام توزیع می‌گردد، اما گاهی اوقات واحدهای تجاری به دلیل کمبود نقدینگی ممکن است سود سهام را به شکل دارایی‌های غیرنقدی نظیر موجودی کالا و سرمایه‌گذاری در سهام سایر شرکت‌ها بین صاحبان سهام توزیع نمایند که اصطلاحاً به آن سود سهام غیرنقدی اطلاق می‌شود. در این‌گونه موارد، واحد تجاری باید دارایی‌های غیرنقدی را در تاریخ اعلام سود سهام بر مبنای ارزش متعارف ارزیابی نموده و تفاوت بین ارزش دفتری و ارزش متعارف دارایی را به عنوان سود یا زیان حاصل از واگذاری دارایی شناسایی و قبل از ثبت سود سهام تصویب شده در دفاتر ثبت نماید. توضیح این که هرگونه افزایش یا کاهش در ارزش بازار دارایی‌های مذکور از تاریخ تصویب سود سهام تا تاریخ پرداخت آن متوجه سهامداران بوده و از این بابت ثبتی در حساب‌های شرکت صورت نمی‌گیرد.

مثال ۳ـ۱۳ـ در تاریخ ۱۳X۱/۳/۲۰ مجمع عمومی صاحبان سهام شرکت خشایار تصویب نمود که موجودی مواد اولیه مازاد بر نیاز شرکت به عنوان سود غیرنقدی بین صاحبان سهام توزیع گردد. در این تاریخ ارزش دفتری موجودی مواد اولیه ۵۰۰,۰۰۰ ریال و ارزش بازار آن ۶۰۰,۰۰۰ ریال بود. این سود غیرنقدی در تاریخ ۱۳X۱/۵/۲۰ بین سهامداران توزیع گردید.

مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه

حل:

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۱۳X۱/۳/۲۰	موجودی مواد اولیه	۱۰۰,۰۰۰	
	سود حاصل از واگذاری موجودی‌ها		۱۰۰,۰۰۰
	سود و زیان انباشته	۶۰۰,۰۰۰	
	سود سهام پرداختنی		۶۰۰,۰۰۰
۱۳X۱/۵/۲۰	سود سهام پرداختنی	۶۰۰,۰۰۰	
	موجودی مواد اولیه		۶۰۰,۰۰۰

سود تصفیه

مجمع عمومی صاحبان سهام می‌تواند تصمیم بگیرد مبالغ صرف سهام و یا اندوخته‌های قابل تقسیم را بین صاحبان سهام توزیع نماید. هرگونه توزیع سود سهام از محلی غیر از سود انباشته اصطلاحاً سود تصفیه یا **سود تسویه** نامیده می‌شود. در این‌گونه موارد، در تاریخ اعلام سود، حساب صرف سهام یا اندوخته مورد نظر برحسب مورد بدهکار شده و حساب سود سهام پرداختنی بستانکار می‌شود.

مثال ۴-۱۳- حقوق صاحبان سهام شرکت اسفندیار در ترازنامه مورخ ۱۳X۱/۱۲/۲۹ به شرح زیر است:

	ریال
سهام عادی	۱,۰۰۰,۰۰۰
صرف سهام عادی	۲۰۰,۰۰۰
سود انباشته	۳۰۰,۰۰۰

در تاریخ ۱۳X۲/۲/۲۴ مجمع عمومی صاحبان سهام شرکت اسفندیار تصویب نمود که مبلغ ۴۰۰,۰۰۰ ریال بین صاحبان سهام توزیع گردد.

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه

حل:

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۱۳X۲/۲/۲۴	سود و زیان انباشته	۳۰۰,۰۰۰	
	صرف سهام عادی	۱۰۰,۰۰۰	
	سود سهام پرداختنی		۴۰۰,۰۰۰

سود سهمی

سود سهمی سودی است که به صورت سهام از محل سود انباشته، صرف سهام و یا اندوخته‌ها (به استثنای اندوخته قانونی)، به نسبت تعداد سهام قبلی، بین سهامداران توزیع می‌گردد. به بیان دیگر می‌توان گفت که توزیع سود سهمی همان افزایش سرمایه از محل سود انباشته یا صرف سهام یا اندوخته‌ها است.

توزیع سود به شکل سهام هیچ‌گونه تغییری در دارایی‌ها، بدهی‌ها و یا جمع حقوق صاحبان سهام ایجاد نمی‌کند و تنها موجب تغییر در اجزای تشکیل‌دهنده حقوق صاحبان سهام می‌شود. با توجه به این که در اثر اعلام سود سهمی تعداد سهام صادره افزایش می‌یابد، در نتیجه ارزش دفتری هر سهم و همچنین قیمت بازار هر سهم کاهش خواهد یافت.

هنگامی که سود سهمی اعلام می‌شود حساب سود و زیان انباشته، صرف سهام و یا اندوخته‌ها برحسب مورد بدهکار شده و حساب "سود سهمی قابل توزیع" بستانکار می‌گردد و پس از ثبت افزایش سرمایه در اداره ثبت شرکت‌ها، حساب "سود سهمی قابل توزیع" به حساب "سرمایه ـ سهام" انتقال می‌یابد.

چنانچه بین تاریخ اعلام سود سهمی و تاریخ ثبت افزایش سرمایه در اداره ثبت شرکت‌ها، صورت‌های مالی تهیه گردد، مانده حساب "سود سهمی قابل توزیع" تحت سرفصل حقوق صاحبان سهام طبقه‌بندی می‌شود.

مثال ۵-۱۳-مجمع عمومی صاحبان سهام شرکت رستم در تاریخ ۱۳X۱/۴/۱۸ توزیع سود سهمی به میزان ۳۰ درصد از محل سود انباشته را تصویب نموده و سرمایه شرکت را از مبلغ ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال به ۱,۳۰۰,۰۰۰ ریال افزایش داد. افزایش سرمایه مذکور در تاریخ ۱۳X۱/۶/۱۲ در اداره ثبت شرکت‌ها به ثبت رسید. ارزش بازار هر سهم عادی ۱,۰۰۰ ریالی شرکت در تاریخ‌های ۱۳X۱/۴/۱۸ و ۱۳X۱/۶/۱۲ به ترتیب ۱,۶۰۰ ریال و ۱,۳۵۰ ریال است.

مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه

حل:

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۱۳X۱/۴/۱۸	سود و زیان انباشته	۳۰۰,۰۰۰	
	سود سهمی قابل توزیع		۳۰۰,۰۰۰
۱۳X۱/۶/۱۲	سود سهمی قابل توزیع	۳۰۰,۰۰۰	
	سرمایه-سهام عادی		۳۰۰,۰۰۰

لازم به توضیح است که سود سهمی به ارزش اسمی ثبت می‌شود.

تجزیه سهام

کاهش در ارزش اسمی هر سهم و افزایش در تعداد سهام صادره متناسب با کاهش واقع شده در ارزش اسمی هر سهم اصطلاحاً تجزیه سهام نامیده می‌شود[1]. برای مثال، تجزیه ۱ به ۲ سهام ۱,۰۰۰ ریالی موجب می‌شود که ارزش اسمی هر سهم جدید به ۵۰۰ ریال کاهش یابد. تجزیه سهام معمولاً زمانی صورت می‌گیرد که خرید و فروش سهام شرکت در بازار رونق نداشته باشد. هنگام تجزیه سهام، سهام قبلی باطل و به‌جای آن سهام جدید از همان نوع و با ارزش اسمی کمتر صادر می‌شود.

هنگامی که تجزیه سهام صورت می‌گیرد نیازی به انجام هیچ‌گونه ثبت حسابداری نمی‌باشد، چرا که در اثر تجزیه سهام تغییری در مبلغ سرمایه ثبت شده، صرف سهام، اندوخته‌ها و سود انباشته و همچنین جمع مبلغ حقوق صاحبان سهام صورت نمی‌گیرد و تنها ارزش اسمی هر سهم و تعداد سهام صادره تغییر می‌کند و این تغییرات نیز باید از طریق یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی افشا شود.

مقایسه سود سهمی و تجزیه سهام

تأثیر سود سهمی و تجزیه سهام بر اقلام ساختار سرمایه در جدول زیر خلاصه شده است:

	سود سهمی	تجزیه سهام
تعداد سهام صادره	افزایش می‌یابد	افزایش می‌یابد
ارزش اسمی هر سهم	تغییر نمی‌کند	کاهش می‌یابد
ارزش دفتری هر سهم	کاهش می‌یابد	کاهش می‌یابد
سرمایه ثبت شده	افزایش می‌یابد	تغییر نمی‌کند
سود انباشته	کاهش می‌یابد	تغییر نمی‌کند
جمع حقوق صاحبان سهام	تغییر نمی‌کند	تغییر نمی‌کند
اجزای تشکیل دهنده حقوق صاحبان سهام	تغییر می‌کند	تغییر نمی‌کند

۱- گاهی اوقات تجزیه سهام ممکن است بدین صورت باشد که ارزش اسمی هر سهم افزایش و تعداد سهام متناسب با آن کاهش یابد که اصطلاحاً به آن **تجزیه سهام معکوس** گفته می‌شود. تجزیه سهام معکوس در عمل کمتر صورت می‌گیرد و معمولاً شرکت هایی اقدام به این کار می‌کنند که قیمت سهام آن‌ها در بازار به پایین‌ترین سطح خود رسیده باشد و با تجزیه سهام معکوس و کم کردن تعداد سهام سعی می‌کنند که قیمت بازار سهام خود را افزایش دهند.

مثال ۶ـ۱۳ـ حقوق صاحبان سهام شرکت سهراب در ترازنامه مورخ ۱۳X۱/۱۲/۲۹ به شرح زیر است:

	ریال
سهام عادی ۱,۰۰۰ ریالی	۳,۰۰۰,۰۰۰
صرف سهام عادی	۱,۰۰۰,۰۰۰
سود انباشته	۴,۰۰۰,۰۰۰

شرکت تصمیم دارد (۱) توزیع سود سهمی به میزان ۱۰۰ درصد از محل سود انباشته و یا (۲) تجزیه سهام ۱ به ۲ (یعنی ۲ سهم جدید در مقابل ۱ سهم قبلی) را تصویب نماید.

مطلوبست: مقایسه اثرات مربوط به توزیع سود سهمی و تجزیه سهام

حل:

	حقوق صاحبان سهام در حال حاضر	حقوق صاحبان سهام بعد از (۱) توزیع سود سهمی	حقوق صاحبان سهام بعد از (۲) تجزیه سهام
سرمایه ـ سهام عادی ۱,۰۰۰ ریالی	۳,۰۰۰,۰۰۰	۶,۰۰۰,۰۰۰	
سرمایه ـ سهام عادی ۵۰۰ ریالی			۳,۰۰۰,۰۰۰
صرف سهام عادی	۱,۰۰۰,۰۰۰	۱,۰۰۰,۰۰۰	۱,۰۰۰,۰۰۰
سود انباشته	۴,۰۰۰,۰۰۰	۱,۰۰۰,۰۰۰	۴,۰۰۰,۰۰۰
	۸,۰۰۰,۰۰۰	۸,۰۰۰,۰۰۰	۸,۰۰۰,۰۰۰

پیوست ۱: ارزش دفتری هر سهم

برای ارزیابی ارزش ویژه شرکت از ارزش دفتری هر سهم عادی استفاده می‌شود. در شرکت‌هایی که سهام آن‌ها فقط از نوع عادی می‌باشد، ارزش دفتری هر سهم عادی از تقسیم جمع حقوق صاحبان سهام بر تعداد سهام عادی صادر شده به دست می‌آید، یعنی:

$$\text{ارزش دفتری هر سهم عادی} = \frac{\text{جمع حقوق صاحبان سهام}}{\text{تعداد سهام عادی}}$$

مثال ۷ـ۱۳ـ حقوق صاحبان سهام شرکت اشکبوس در ترازنامه مورخ ۱۳X۱/۱۲/۲۹ به شرح زیر است:

	ریال
سهام عادی ۱,۰۰۰ ریالی	۵,۰۰۰,۰۰۰
صرف سهام عادی	۱,۰۰۰,۰۰۰
اندوخته‌ها	۱,۲۰۰,۰۰۰
سود انباشته	۱,۵۰۰,۰۰۰
	۸,۷۰۰,۰۰۰

مطلوبست: محاسبه ارزش دفتری هر سهم عادی در تاریخ ۱۳X۱/۱۲/۲۹

حل:

تعداد سهام عادی: $۵,۰۰۰,۰۰۰ \div ۱,۰۰۰ = ۵,۰۰۰$

ارزش دفتری هر سهم عادی: $\frac{۸,۷۰۰,۰۰۰}{۵,۰۰۰} = ۱,۷۴۰$

در شرکت‌هایی سرمایه آن‌ها متشکل از سهام عادی و سهام ممتاز می‌باشد برای محاسبه ارزش دفتری هر سهم عادی، ابتدا حقوق صاحبان سهام ممتاز (ارزش تصفیه سهام ممتاز[1] بعلاوه کلیه سودهای معوق) محاسبه و از جمع حقوق صاحبان سهام کسر می‌شود، سپس حاصل بر تعداد سهام عادی صادر شده تقسیم می‌گردد، یعنی:

$$\text{ارزش دفتری هر سهم عادی} = \frac{\text{جمع حقوق صاحبان سهام} - \text{حقوق صاحبان سهام ممتاز}}{\text{تعداد سهام عادی}}$$

مثال ۸ـ۱۳ـ حقوق صاحبان سهام شرکت بهادر در ترازنامه مورخ ۱۳X۱/۱۲/۲۹ به شرح زیر است:

	ریال
سهام ممتاز ۱۲ درصد جمع شونده ۱,۰۰۰ ریالی	۱,۵۰۰,۰۰۰
صرف سهام ممتاز	۴۰۰,۰۰۰
سهام عادی ۲,۰۰۰ ریالی	۴,۰۰۰,۰۰۰
صرف سهام عادی	۱,۰۰۰,۰۰۰
اندوخته‌ها	۶۰۰,۰۰۰
سود انباشته	۲,۰۰۰,۰۰۰
	۹,۵۰۰,۰۰۰

با فرض این‌که ارزش تصفیه هر سهم ممتاز ۱,۸۰۰ ریال باشد و سود سهام ممتاز برای سال جاری اعلام نشده باشد،

مطلوبست: محاسبه ارزش دفتری هر سهم عادی در تاریخ ۱۳X۱/۱۲/۲۹

حل:

تعداد سهام عادی	۴,۰۰۰,۰۰۰ ÷ ۲,۰۰۰ = ۲,۰۰۰
تعداد سهام ممتاز	۱,۵۰۰,۰۰۰ ÷ ۱,۰۰۰ = ۱,۵۰۰
ارزش تصفیه سهام ممتاز	۱,۵۰۰ × ۱,۸۰۰ = ۲,۷۰۰,۰۰۰
سود معوق سهام ممتاز	۱,۵۰۰,۰۰۰ × ٪۱۲ = ۱۸۰,۰۰۰
ارزش دفتری هر سهم عادی	$\frac{۹,۵۰۰,۰۰۰ - (۲,۷۰۰,۰۰۰ + ۱۸۰,۰۰۰)}{۲,۰۰۰} = ۳,۳۱۰$

پیوست ۲: میانگین سود هر سهم

منظور از میانگین سود هر سهم سودی است که به هر سهم عادی تعلق می‌گیرد. میانگین سود هر سهم به عنوان یکی از مهم‌ترین شاخص‌های ارزیابی مورد توجه سهامداران و سرمایه‌گذاران بالقوه می‌باشد.

در مواردی که سرمایه شرکت تنها متشکل از سهام عادی باشد، میانگین سود هر سهم از رابطه زیر بدست می‌آید:

$$\text{میانگین سود هر سهم} = \frac{\text{سود خالص}}{\text{میانگین موزون تعداد سهام عادی در دست سهامداران طی دوره}}$$

۱ـ در صورتی که برای سهام ممتاز ارزش تصفیه تعیین نشده باشد، حقوق صاحبان سهام ممتاز برابر با ارزش دفتری سهام ممتاز (ارزش اسمی بعلاوه صرف سهام) بعلاوه کلیه سودهای معوق آن می‌باشد.

در مواردی که سرمایه شرکت متشکل از سهام عادی و سهام ممتاز باشد، میانگین سود هر سهم از رابطه زیر بدست می‌آید:

$$\text{میانگین سود هر سهم} = \frac{\text{سود خالص} - \text{سود سهام ممتاز}}{\text{میانگین موزون تعداد سهام عادی در دست سهامداران طی دوره}}$$

در خصوص سود سهام ممتاز موارد زیر قابل ذکر است:

۱ـ در صورتی که سهام ممتاز بدون سود انباشته (غیر جمع شونده) باشد، تنها در صورت اعلام سود، سود سهام ممتاز سال جاری از سود خالص کسر می‌شود.

۲ـ در صورتی که سهام ممتاز با سود انباشته (جمع شونده) باشد، سود سهام ممتاز برای سال جاری، صرف‌نظر از اعلام یا عدم اعلام سود، از سود خالص کسر می‌شود. لازم به توضیح است که سودهای معوق سهام ممتاز در محاسبات منظور نمی‌شود.

محاسبه میانگین موزون تعداد سهام عادی در دست سهامداران طی دوره

میانگین موزون تعداد سهام عادی در دست سهامداران طی دوره با توجه به تعداد سهام و کسری از دوره جاری که سهام در دست سهامداران بوده است محاسبه می‌شود. برای این منظور تعداد سهام عادی در دست سهامداران در ابتدای دوره و تغییرات طی دوره شامل صدور سهام جدید، بازخرید و ابطال سهام، تحصیل سهام خزانه، فروش سهام خزانه، تجزیه سهام، تجزیه سهام معکوس و توزیع سود سهمی درنظر گرفته می‌شود.

لازم به توضیح است که تجزیه سهام، تجزیه سهام معکوس و توزیع سود سهمی عطف به ماسبق می‌شود یعنی در هر تاریخی که این سه مورد رخ دهد فرض می‌شود که سهام از ابتدای دوره جاری در دست سهامداران بوده است.

مثال ۹ـ۱۳ـ تعداد سهام عادی دردست سهامداران شرکت گودرز در ابتدای سال ۱۳X۱ معادل ۸,۰۰۰ سهم بود. اطلاعات مربوط به تغییرات سهام عادی در طی سال به شرح زیر می‌باشد:

۱۳X۱/۴/۱ صدور سهام جدید به میزان ۲۰درصد سهام قبلی

۱۳X۱/۵/۱ اعلام و توزیع ۵۰درصد سود سهمی

۱۳X۱/۷/۱ تحصیل ۲,۸۰۰ سهم به عنوان سهام خزانه

۱۳X۱/۹/۱ فروش ۱,۸۰۰ سهم از سهام خزانه

۱۳X۱/۱۱/۱ تجزیه سهام ۱ به ۲

سود خالص شرکت در سال ۱۳X۱ مبلغ ۶,۵۰۰,۰۰۰ ریال می‌باشد.

مطلوبست:

۱) محاسبه میانگین موزون تعداد سهام عادی در دست سهامداران شرکت گودرز طی سال ۱۳X۱

۲) محاسبه میانگین سود هر سهم عادی برای سال ۱۳X۱

حل:

۱)

$$\left\{\left[8,000+\left(8,000\times\%20\times\frac{9}{12}\right)\right]\times 1/5-\left(2,800\times\frac{6}{12}\right)+\left(1,800\times\frac{4}{12}\right)\right\}\times 2=26,000$$

میانگین موزون تعداد سهام عادی در دست سهامداران

۲)

$$\frac{6,500,000}{26,000}=250$$

میانگین سود هر سهم عادی

پرسش‌های چهارگزینه‌ای

۱ـ اصطلاح "اندوخته" در حسابداری برای توصیف کدامیک از موارد زیر بکار گرفته می‌شود؟

الف) استهلاک دارایی‌های ثابت مشهود

ب) زیان ناشی از کاهش ارزش دارایی‌ها

ج) مبلغ غیرقابل وصول حساب‌های دریافتنی

د) محدودیت در توزیع سود انباشته بین صاحبان سهام

۲ـ هیئت مدیره شرکت گشتاسب در جلسه مورخ ۱۳X۲/۲/۱۵، پس از تأیید صورت‌های مالی سال مالی منتهی به ۱۳X۱/۱۲/۲۹، سود سهام نقدی را به ازای هر سهم به مبلغ ۴۰۰ ریال پیشنهاد نمود. مجمع عمومی صاحبان سهام در تاریخ ۱۳X۲/۳/۱۸ تشکیل و سود سهام پیشنهادی هیئت مدیره را تصویب کرد. این سود از تاریخ ۱۳X۲/۴/۳۱ قابل پرداخت به سهامداران می‌باشد. سود سهام به سهامدارانی تعلق می‌گیرد که در تاریخ.................. سهامدار بوده باشند.

الف) ۱۳X۱/۱۲/۲۹ ب) ۱۳X۲/۲/۱۵ ج) ۱۳X۲/۳/۱۸ د) ۱۳X۲/۴/۳۱

۳ـ کدامیک از انواع سود سهام موجب کاهش حقوق صاحبان سهام نمی‌شود؟

الف) سود نقدی ب) سود غیرنقدی ج) سود سهمی د) سود تصفیه

۴ـ در اثر اعلام و توزیع سود غیرنقدی، دارایی غیرنقدی به .... ثبت می‌شود و سود انباشته:

الف) ارزش متعارف، کاهش می‌یابد. ب) ارزش متعارف، تغییر نمی‌کند.

ج) بهای تمام شده، کاهش می‌یابد. د) بهای تمام شده، تغییر نمی‌کند.

۵ـ توزیع سود از محلی غیر از سود انباشته، اصطلاحاً .... نامیده می‌شود.

الف) سود نقدی ب) سود غیرنقدی ج) سود تصفیه د) سود تعهد شده

۶ـ اعلام و توزیع سود سهمی چه تأثیری بر هر یک از حساب‌های زیر دارد؟

	سهام عادی	صرف سهام
الف)	افزایش	افزایش
ب)	افزایش	بدون تأثیر
ج)	بدون تأثیر	افزایش
د)	بدون تأثیر	بدون تأثیر

۷ـ حقوق صاحبان سهام شرکت طهماسب در تاریخ ۱۳X۱/۱۲/۲۹ به شرح زیر است:

	ریال
سرمایه ـ سهام عادی ۱,۰۰۰ ریالی	۱,۰۰۰,۰۰۰
صرف سهام عادی	۲۰۰,۰۰۰
سود انباشته	۵۰۰,۰۰۰

در تاریخ ۱۳X۲/۲/۱۵ ، مجمع عمومی صاحبان سهام شرکت طهماسب ۲۰ درصد سود سهمی برای سهامداران اعلام نمود. سهام مذکور در تاریخ ۱۳X۲/۴/۳۱، پس از ثبت افزایش سرمایه در اداره ثبت شرکت‌ها، بین صاحبان سهام توزیع گردید. قیمت بازار سهام عادی شرکت در تاریخ‌های مختلف به شرح زیر بوده است:

تاریخ	قیمت بازار هر سهم
	ریال
۱۳X۱/۱۲/۲۹	۱,۲۰۰
۱۳X۲/۲/۱۵	۱,۲۵۰
۱۳X۲/۴/۳۱	۱,۱۰۰

در نتیجه اعلام و توزیع سود سهمی، سود انباشته چند ریال بدهکار می‌شود؟

الف) ۲۰۰,۰۰۰ ریال　ب) ۲۲۰,۰۰۰ ریال　ج) ۲۴۰,۰۰۰ ریال　د) ۲۵۰,۰۰۰ ریال

۸ـ تأثیر تجزیه سهام بر ارزش اسمی هر سهم و تعداد سهام صادره چگونه است؟

	ارزش اسمی هر سهم	تعداد سهام صادره
الف)	کاهش می‌یابد	افزایش می‌یابد
ب)	کاهش می‌یابد	تأثیری ندارد
ج)	افزایش می‌یابد	کاهش می‌یابد
د)	تأثیری ندارد	تأثیری ندارد

۹ـ سود سهمی و تجزیه سهام هر دو موجب تغییر در:

الف) سود انباشته می‌شوند.　ب) تعداد سهام صادره می‌شوند.

ج) ارزش اسمی هر سهم می‌شوند.　د) اجزای تشکیل دهنده حقوق صاحبان سهام می‌شوند.

۱۰ـ کدامیک از موارد زیر موجب کاهش جمع حقوق صاحبان سهام می‌شود؟

الف) سود سهمی　ب) تجزیه سهام

ج) خرید سهام خزانه　د) تخصیص سود انباشته به اندوخته

۱۱ـ حقوق صاحبان سهام شرکت لهراسب در تاریخ ۱۳X۱/۱۲/۲۹ به شرح زیر است:

	ریال
سهام ممتاز ۱۰ درصد ۱,۰۰۰ ریالی جمع شونده	۵۰۰,۰۰۰
سهام عادی ۵۰۰ ریالی	۷۵۰,۰۰۰
صرف سهام عادی	۱۵۰,۰۰۰
سود انباشته	۴۰۰,۰۰۰

ارزش تصفیه هر سهم ممتاز ۱,۲۰۰ ریال بوده و در دو سال گذشته سود سهام ممتاز پرداخت نشده است. ارزش دفتری هر سهم عادی چند ریال است؟

الف) ۵۰۰ ریال ب) ۶۰۰ ریال ج) ۷۰۰ ریال د) ۸۰۰ ریال

۱۲ـ به منظور محاسبه میانگین سود هر سهم، کدامیک از موارد زیر از سود خالص کسر می‌شود؟

الف) سود معوق سهام ممتاز جمع شونده

ب) سود سهام ممتاز جمع شونده، صرف‌نظر از اعلام یا عدم اعلام سود سهام

ج) سود سهام ممتاز غیرجمع شونده، صرف‌نظر از اعلام یا عدم اعلام سود سهام

د) هر سه مورد

مسائل

۱ـ۱۳ـ اطلاعات زیر در پایان سال مالی منتهی به ۱۳X۱/۱۲/۲۹ از مدارک حسابداری شرکت چنگیز استخراج شده است:

	ریال
سرمایه ـ سهام عادی ۱,۰۰۰ ریالی	۵,۰۰۰,۰۰۰
صرف سهام عادی	۱,۰۰۰,۰۰۰
اندوخته قانونی	۱۵۰,۰۰۰
اندوخته توسعه و تکمیل	۸۰۰,۰۰۰
سود انباشته ابتدای سال	۱,۲۰۰,۰۰۰
سود خالص (پس از کسر مالیات)	۲,۵۰۰,۰۰۰

مجمع عمومی صاحبان سهام شرکت در تاریخ ۱۳X۲/۴/۲۵ تشکیل و تصمیمات زیر را اتخاذ نمود:

۱ـ احتساب اندوخته قانونی طبق اصلاحیه قانون تجارت

۲ـ تخصیص مبلغ ۵۰۰,۰۰۰ ریال به عنوان اندوخته توسعه و تکمیل

۳ـ تقسیم مبلغ ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال به عنوان سود سهام

۴ـ توزیع سود سهمی به میزان ۳۰درصد

مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه در ارتباط با تصمیمات مجمع عمومی

۲ـ۱۳ـ ترازنامه شرکت هلاکو در تاریخ ۱۳X۱/۱۲/۲۹ به شرح زیر است:

	ریال		ریال
موجودی نقد	۱,۲۰۰,۰۰۰	بدهی‌های جاری	۱,۲۰۰,۰۰۰
سایر دارایی‌های جاری	۲,۳۰۰,۰۰۰	بدهی‌های غیر جاری	۸۰۰,۰۰۰
دارایی‌های ثابت مشهود	۳,۲۰۰,۰۰۰	سرمایه ـ سهام عادی ۱,۰۰۰ ریالی	۵,۰۰۰,۰۰۰
سایر دارایی‌های غیرجاری	۱,۸۰۰,۰۰۰	سود انباشته	۱,۵۰۰,۰۰۰
	۸,۵۰۰,۰۰۰		۸,۵۰۰,۰۰۰

مطلوبست:

۱) تعیین حداکثر مبلغی که به عنوان سود نقدی می‌توان پرداخت کرد.

۲) با فرض آن که سود سهام پیشنهادی هیئت مدیره به مبلغ ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال به تصویب مجمع عمومی صاحبان سهام برسد، ثبت‌های روزنامه را در تاریخ‌های زیر ارائه دهید:

الف) تاریخ پیشنهاد سود سهام

ب) تاریخ تصویب سود سهام

ج) تاریخ پرداخت سود سهام

۳ـ۱۳ـ شرکت یوسف به دلیل آن که از لحاظ نقدینگی در مضیقه بود تصمیم گرفت تعداد ۵,۰۰۰ سهم از سهام عادی شرکت یعقوب را که بهای تمام شده آن ۸,۰۰۰,۰۰۰ ریال بود به عنوان سود غیرنقدی بین صاحبان سهام خود توزیع کند. ارزش اسمی هر سهم شرکت یعقوب ۱,۰۰۰ ریال و قیمت بازار هر سهم آن در تاریخ تصویب سود ۲,۰۰۰ ریال است.

مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه در تاریخ‌های تصویب سود سهام و توزیع سود سهام

۴ـ۱۳ـ سود خالص شرکت الیاس در سال ۱۳X۱ مبلغ ۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال بود. در تاریخ ۲۴ اردیبهشت ماه ۱۳X۲ مجمع عمومی صاحبان سهام تصویب نمود که مبلغ مذکور بعلاوه مانده اندوخته احتیاطی که در تاریخ ترازنامه بالغ بر ۳,۰۰۰,۰۰۰ ریال بود، بین صاحبان سهام توزیع گردد.

مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه در تاریخ‌های تصویب سود سهام و توزیع سود سهام

۵ـ۱۳ـ بخش حقوق صاحبان سهام ترازنامه شرکت اسحاق در تاریخ ۱۳X۱/۱۲/۲۹ به شرح زیر است:

	ریال
سرمایه ـ سهام عادی ۱,۰۰۰ ریالی	۵,۰۰۰,۰۰۰
صرف سهام عادی	۱,۰۰۰,۰۰۰
اندوخته قانونی	۵۰۰,۰۰۰
سود انباشته	۳,۰۰۰,۰۰۰
	۹,۵۰۰,۰۰۰

در تاریخ ۱۳X۲/۳/۱۲ مجمع عمومی صاحبان سهام شرکت توزیع سود سهمی به میزان ۵۰درصد (یعنی صدور یک سهم اضافی به ازای هر دو سهم) را تصویب نمود و سرمایه شرکت را به مبلغ ۷,۵۰۰,۰۰۰ ریال افزایش داد. افزایش سرمایه مذکور در تاریخ ۱۳X۲/۴/۱۵ در اداره ثبت شرکت‌ها به ثبت رسید.
قیمت بازار هر سهم عادی در تاریخ‌های ۱۳X۲/۳/۱۲ و ۱۳X۲/۴/۱۵ به ترتیب ۱,۸۰۰ ریال و ۱,۴۰۰ ریال است.
مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه در تاریخ‌های ۱۳X۲/۳/۱۲ و ۱۳X۲/۴/۱۵

۶-۱۳- حقوق صاحبان سهام شرکت مهدی در تاریخ ۱۳X۱/۱۲/۲۹ به شرح زیر است:

	ریال
سرمایه ـ سهام عادی ۱,۰۰۰ ریالی	۴,۰۰۰,۰۰۰
صرف سهام عادی	۱,۰۰۰,۰۰۰
اندوخته قانونی	۶۰۰,۰۰۰
سود انباشته	۳,۲۰۰,۰۰۰

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در اثر هر یک از رویدادهای زیر:

۱) صدور سود سهمی به میزان ۲۰درصد

۲) تجزیه سهام ۱ به ۲

۷-۱۳- بخش حقوق صاحبان سهام ترازنامه شرکت هادی در تاریخ ۱۳X۱/۱۲/۲۹ به شرح زیر است:

	ریال
سرمایه ـ سهام عادی ۱,۰۰۰ ریالی	۴,۰۰۰,۰۰۰
صرف سهام عادی	۱,۲۰۰,۰۰۰
سود انباشته	۳,۲۰۰,۰۰۰
	۸,۴۰۰,۰۰۰

عملیات مرتبط با حقوق صاحبان سهام در سال ۱۳X۲ به شرح زیر است:

۱ـ تخصیص مبلغ ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال به عنوان اندوخته توسعه و تکمیل

۲ـ تصویب توزیع سود سهمی به میزان ۱,۲۰۰,۰۰۰ ریال

۳ـ بازخرید ۵۰۰ سهم عادی از قرار هر سهم ۱,۶۰۰ ریال (روش حسابداری سهام خزانه، بهای تمام شده است.)

۴ـ تحصیل یک قطعه زمین در ازای واگذاری ۵۰۰ سهم خزانه. در تاریخ مبادله، قیمت بازار هر سهم عادی شرکت ۱,۷۰۰ ریال و ارزش متعارف زمین ۸۷۰,۰۰۰ ریال است.

۵ـ تصویب توزیع سود سهمی به میزان ۲۵درصد

۶ـ تجزیه سهام ۱ به ۲

مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه

۸ـ۱۳ـ بخش حقوق صاحبان سهام ترازنامه شرکت جاوید در تاریخ ۱۳X۱/۱۲/۲۹ در زیر ارائه شده است:

	ریال
سرمایه ـ سهام ممتاز ۸درصد ۱,۰۰۰ ریالی	۲,۰۰۰,۰۰۰
سرمایه ـ سهام عادی ۲,۵۰۰ ریالی	۴,۰۰۰,۰۰۰
صرف سهام ممتاز	۴۰۰,۰۰۰
صرف سهام عادی	۸۰۰,۰۰۰
	۷,۲۰۰,۰۰۰
اندوخته‌ها	۶۰۰,۰۰۰
سود انباشته	۲,۰۰۰,۰۰۰
	۹,۸۰۰,۰۰۰

با فرض این که ارزش تصفیه هر سهم ممتاز (در صورت انحلال شرکت) ۱,۵۰۰ ریال باشد و در دو سال گذشته هیچ‌گونه سودی بین سهامداران توزیع نشده باشد،

مطلوبست: محاسبه ارزش دفتری هر سهم عادی در تاریخ ۱۳X۱/۱۲/۲۹

۹ـ۱۳ـ بخش حقوق صاحبان سهام ترازنامه شرکت جواد در تاریخ ۱۳X۲/۱۲/۲۹ در زیر ارائه شده است:

	ریال	
سرمایه ـ سهام ممتاز ۱۰درصد جمع شونده ۱,۵۰۰ ریالی	۱,۵۰۰,۰۰۰	
سرمایه ـ سهام عادی ۱,۰۰۰ ریالی	۳,۰۰۰,۰۰۰	
		۴,۵۰۰,۰۰۰
صرف سهام ممتاز	۶۰۰,۰۰۰	
صرف سهام عادی	۳۰۰,۰۰۰	
		۹۰۰,۰۰۰
جمع سرمایه پرداخت شده		۵,۴۰۰,۰۰۰
اندوخته‌ها		۶۰۰,۰۰۰
مازاد تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت		۱,۵۰۰,۰۰۰
سرمایه اهدایی		۳۰۰,۰۰۰
سود انباشته		۱,۸۰۰,۰۰۰
		۹,۶۰۰,۰۰۰

با فرض این که در سال‌های ۱۳X۱ و ۱۳X۲ هیچگونه سودی بین سهامداران توزیع نشده باشد،

مطلوبست: محاسبه ارزش دفتری هر سهم عادی در تاریخ ۱۳X۲/۱۲/۲۹

۱۰-۱۳- تعداد سهام عادی در دست سهامداران شرکت جاسم در ابتدای سال ۱۳X۱ معادل ۶۰,۰۰۰ سهم بود. خلاصه رویدادهای مربوط به سهام در سال ۱۳X۱ به شرح زیر است:

۱۳X۱/۵/۱ افزایش سرمایه به میزان ۵۰درصد

۱۳X۱/۷/۱ خرید سهام خزانه به میزان ۱۵,۰۰۰ سهم

۱۳X۱/۱۱/۱ فروش مجدد سهام خزانه

با فرض این که سود خالص سال ۱۳X۱ مبلغ ۱۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال باشد،

مطلوبست:

۱) محاسبه میانگین موزون تعداد سهام عادی دردست سهامداران شرکت جاسم طی سال ۱۳X۱

۲) محاسبه میانگین سود هر سهم عادی برای سال ۱۳X۱

۱۱-۱۳- تعداد سهام عادی در دست سهامداران شرکت جسیم در ابتدای سال ۱۳X۱ معادل ۱۲۰,۰۰۰ سهم بود. اطلاعات مربوط به تغییرات سهام عادی در سال ۱۳X۱ به شرح زیر است:

۱۳X۱/۳/۱ صدور سهام جدید به میزان ۲۵درصد سهام قبلی

۱۳X۱/۴/۱ تحصیل ۱۲,۰۰۰ سهم به عنوان سهام خزانه

۱۳X۱/۷/۱ تجزیه سهام ۱ به ۲

۱۳X۱/۸/۱ اعلام و توزیع ۵۰درصد سود سهمی

۱۳X۱/۹/۱ تحصیل ۲۴,۰۰۰ سهم به عنوان سهام خزانه

با فرض این که سود خالص سال ۱۳X۱ مبلغ ۲۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال باشد،

مطلوبست:

۱) محاسبه میانگین موزون تعداد سهام عادی دردست سهامداران شرکت جسیم طی سال ۱۳X۱

۲) محاسبه میانگین سود هر سهم عادی برای سال ۱۳X۱

۱۲-۱۳- سرمایه شرکت قاسم در ابتدای سال ۱۳X۱ متشکل از اجزای زیر می‌باشد:

سهام ممتاز ۹درصد ۲,۰۰۰ ریالی بدون سود انباشته	۲۵,۰۰۰ سهم
سهام عادی ۱,۰۰۰ ریالی	۵۰,۰۰۰ سهم

اطلاعات مربوط به تغییرات سهام عادی در سال ۱۳X۱ به شرح زیر بوده است:

۱۳X۱/۴/۱ صدور سهام جدید به میزان ۴۰درصد

۱۳X۱/۷/۱ تحصیل سهام خزانه به میزان ۱۰,۰۰۰ سهم

۱۳X۱/۸/۱ صدور سود سهمی به میزان ۵۰درصد

سود خالص سال ۱۳X۱ مبلغ ۱۸,۰۰۰,۰۰۰ ریال می‌باشد.

مطلوبست: محاسبه میانگین سود هر سهم عادی برای سال ۱۳X۱، با فرض این که:

۱) برای سال جاری سود سهام اعلام شده باشد.

۲) برای سال جاری سود سهام اعلام نشده باشد.

۱۳ـ۱۳ـ سرمایه شرکت قسیم در ابتدای سال ۱۳X۱ متشکل از اجزای زیر می‌باشد:

سهام ممتاز ۸درصد ۲,۵۰۰ ریالی با سود انباشته ۲۰,۰۰۰ سهم

سهام عادی ۱,۰۰۰ ریالی ۴۰,۰۰۰ سهم

اطلاعات مربوط به تغییرات سهام عادی در سال ۱۳X۱ به شرح زیر بوده است:

۱۳X۱/۳/۱ صدور سود سهمی به میزان ۷۵درصد

۱۳X۱/۵/۱ تحصیل سهام خزانه به میزان ۱۵,۰۰۰ سهم

۱۳X۱/۷/۱ صدور سهام جدید به میزان ۴۰,۰۰۰ سهم

سود خالص سال ۱۳X۱ مبلغ ۲۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال بوده و در دو سال گذشته (به استثنای سال جاری) هیچ‌گونه سودی بین سهامداران توزیع نشده است.

مطلوبست: محاسبه میانگین سود هر سهم عادی برای سال ۱۳X۱، با فرض این که:

۱) برای سال جاری سود سهام اعلام شده باشد.

۲) برای سال جاری سود سهام اعلام نشده باشد.

فصل چهاردهم

حسابداری سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت

واحدهای تجاری برای افزایش توان سودآوری و جلوگیری از راکد ماندن وجوه نقد خود و همچنین به منظور ایجاد روابط و مناسبات تجاری با سایر واحدهای تجاری، در اوراق بهادار آن‌ها سرمایه‌گذاری می‌کنند. سرمایه‌گذاری در اوراق بهادار سایر واحدهای تجاری در سال‌های اخیر با شتاب فزاینده‌ای افزایش یافته و به همین دلیل حسابداری سرمایه‌گذاری در اوراق بهادار نیز مورد توجه طیف وسیعی از استفاده کنندگان اطلاعات مالی قرار گرفته است. در این راستا، استانداردهای حسابداری شماره ۱۵، ۱۸، ۱۹ و ۲۰ برای حسابداری این نوع سرمایه‌گذاری‌ها و ارزیابی آن‌ها جهت انعکاس در صورت‌های مالی الزاماتی را تعیین نموده تا از نظر قابلیت مقایسه پاسخگوی نیازهای استفاده کنندگان اطلاعات مالی باشد.

سرمایه‌گذاری نوعی دارایی است که واحد تجاری برای افزایش منافع اقتصادی از طریق توزیع منافع (به شکل سود سهام، سود تضمین شده و اجاره)، افزایش ارزش یا سایر مزایا (مانند مزایای ناشی از مناسبات تجاری) نگهداری می‌کند. به طور کلی سرمایه‌گذاری‌ها به دو دسته کوتاه مدت و بلندمدت طبقه‌بندی می‌شوند.

یک سرمایه‌گذاری هنگامی به عنوان بلندمدت طبقه‌بندی می‌شود که قصد نگهداری آن برای مدت طولانی به وضوح قابل اثبات باشد. به طور کلی، سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت مشتمل بر موارد زیر است:

الف ـ سرمایه‌گذاری‌هایی که به منظور اعمال نفوذ و کنترل سیاست‌های مالی و عملیاتی واحد سرمایه‌پذیر انجام شده است (سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی و وابسته).

ب ـ سرمایه‌گذاری‌هایی که اساساً جهت حفظ، تسهیل و گسترش فعالیت یا روابط تجاری موجود انجام شده است.

ج ـ سرمایه‌گذاری‌هایی را که نمی‌توان واگذار کرد، یا بدون تأثیر عمده بر فعالیت‌های واحد تجاری قابل واگذاری نیست.

د ـ سرمایه‌گذاری‌هایی که با قصد استفاده مستمر توسط واحد تجاری نگهداری می‌شود و هدف از آن تأمین درآمد و یا رشد سرمایه واحد تجاری است.

تنها در شرایطی که یکی از معیارهای فوق احراز شود، سرمایه‌گذاری را می‌توان به عنوان بلندمدت تلقی کرد و این واقعیت که یک سرمایه‌گذاری برای مدت نسبتاً طولانی نگهداری شده است، لزوماً به معنای بلندمدت بودن سرمایه‌گذاری نیست.

سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت در ترازنامه بعد از دارایی‌های نامشهود و تحت سرفصل جداگانه‌ای به همین عنوان طبقه‌بندی می‌شود و می‌تواند به شکل خرید سهام سایر واحدهای تجاری، خرید اوراق قرضه، سپرده‌های سرمایه‌گذاری بلندمدت بانکی و یا سرمایه‌گذاری در دارایی‌های عینی (مانند زمین و ساختمان) باشد. با توجه به ماهیت متفاوت این قبیل سرمایه‌گذاری‌ها، در ادامه عملیات حسابداری هر یک به طور مجزا مورد بحث قرار می‌گیرد.

عملیات حسابداری سرمایه‌گذاری بلند مدت در سهام سایر واحدهای تجاری

طبق اصل بهای تمام شده، سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت در تاریخ تحصیل به بهای تمام شده که عبارت است از بهای خرید بعلاوه کارمزد کارگزار و سایر مخارجی که برای تحصیل سرمایه‌گذاری صرف می‌شود، ثبت می‌گردد.

طبق استانداردهای حسابداری، روش حسابداری سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت در سهام به میزان درصد سهام دارای حق رأی تحصیل شده واحد سرمایه‌پذیر بستگی دارد که به شرح زیر طبقه‌بندی می‌شود:

۱- **سرمایه‌گذاری در کمتر از ۲۰ درصد سهام دارای حق رأی واحد سرمایه‌پذیر** - در این حالت فرض بر این است که واحد سرمایه‌گذار نفوذ قابل ملاحظه‌ای بر سیاست‌های مالی و عملیاتی واحد سرمایه‌پذیر ندارد. در این‌گونه موارد، برای حسابداری سرمایه‌گذاری بلندمدت در سهام باید از روش بهای تمام شده یا روش تجدید ارزیابی استفاده نمود.

۲- **سرمایه‌گذاری بین ۲۰ تا ۵۰ درصد سهام دارای حق رأی واحد سرمایه‌پذیر** - در این حالت فرض بر این است که واحد سرمایه‌گذار دارای نفوذ قابل ملاحظه [1] بر سیاست‌های مالی و عملیاتی واحد سرمایه‌پذیر است. در این گونه موارد، واحد سرمایه‌پذیر را واحد تجاری وابسته می‌نامند. برای حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته باید از روش ارزش ویژه استفاده نمود.

۳- **سرمایه‌گذاری در بیش از ۵۰ درصد سهام دارای حق رأی واحد سرمایه‌پذیر** - در این حالت فرض بر این است که واحد سرمایه‌گذار بر سیاست‌های مالی و عملیاتی واحد سرمایه‌پذیر کنترل [2] دارد. در این‌گونه موارد واحد سرمایه‌گذار را واحد تجاری اصلی و واحد سرمایه‌پذیر را واحد تجاری فرعی می‌نامند. در مواردی که واحد سرمایه‌گذار کنترل واحد سرمایه‌پذیر را در اختیار دارد باید علاوه بر تهیه صورت‌های مالی جداگانه برای هر یک از واحدهای تجاری اصلی و فرعی، یک صورت مالی تلفیقی نیز برای گروه که وضعیت مالی، نتیجه عملیات و جریان وجوه نقد واحد تجاری اصلی و واحد تجاری فرعی را به شکل یک واحد اقتصادی نشان می‌دهد، تهیه گردد. چگونگی تهیه صورت‌های مالی تلفیقی در درس حسابداری پیشرفته ۲ مورد بحث قرار خواهد گرفت.

حسابداری سرمایه‌گذاری در کمتر از ۲۰ درصد سهام دارای حق رأی واحد سرمایه‌پذیر

در مواردی که واحد تجاری در کمتر از ۲۰ درصد سهام دارای حق رأی واحد سرمایه‌پذیر سرمایه‌گذاری می‌نماید، سرمایه‌گذاری در تاریخ تحصیل به بهای تمام شده ثبت می‌شود و درآمد سود سهام هنگامی شناسایی و در حساب‌ها ثبت

۱- نفوذ قابل ملاحظه عبارت است از مشارکت در تصمیم‌گیری‌های مربوط به سیاست‌های مالی و عملیاتی یک واحد تجاری، ولی نه در حد کنترل سیاست‌های مزبور.

۲- کنترل عبارت است از توانایی هدایت سیاست‌های مالی و عملیاتی یک واحد تجاری به منظور کسب منافع اقتصادی از فعالیت‌های آن.

می‌شود که پرداخت سود توسط مجمع عمومی صاحبان سهام واحد سرمایه‌پذیر تصویب گردد[1].

مثال ۱-۱۴-شرکت آفتاب تعداد ۱,۰۰۰ سهم از سهام عادی شرکت مهتاب (معادل ۱۰درصدکل سهام شرکت) را در اختیار دارد. در تاریخ ۱۳X۱/۳/۲۱ مجمع عمومی صاحبان سهام شرکت مذکور پرداخت سود نقدی به ازای هر سهم ۵۰۰ ریال را تصویب نمود.

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه شرکت آفتاب

حل:

۱۳X۱/۳/۲۱ سود سهام دریافتنی	۵۰۰,۰۰۰		
درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری		۵۰۰,۰۰۰	۱,۰۰۰ × ۵۰۰ =

این‌گونه سرمایه‌گذاری‌ها در پایان دوره مالی به یکی از دو روش زیر ارزیابی و در ترازنامه منعکس می‌شود:

۱ـ بهای تمام شده پس از کسر ذخیره کاهش دائمی در ارزش

۲ـ مبلغ تجدید ارزیابی[2]

روش بهای تمام شده پس از کسر ذخیره کاهش دائمی در ارزش

در این روش، درآمد تحقق نیافته سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت قابل شناسایی و ثبت در حساب‌ها نمی‌باشد، ولی زیان ناشی از کاهش ارزش سرمایه‌گذاری‌های مذکور، در صورتی که دائمی بودن کاهش ارزش محرز گردد، شناسایی و در حساب‌ها ثبت می‌شود. به عبارت دیگر در صورتی که خالص ارزش فروش سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت بیشتر از بهای تمام شده آن‌ها باشد بابت مابه‌التفاوت که درآمد تحقق نیافته است هیچ‌گونه ثبتی در دفاتر انجام نمی‌شود و سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت به همان بهای تمام شده در ترازنامه منعکس می‌شود. اما چنانچه خالص ارزش فروش سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت کمتر از بهای تمام شده آن‌ها باشد مابه‌التفاوت که نشان‌دهنده زیان ناشی از کاهش ارزش سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت است تحقق یافته تلقی شده و به بدهکار حساب "هزینه کاهش ارزش سرمایه‌گذاری" و بستانکار حساب "ذخیره کاهش ارزش سرمایه‌گذاری" منظور می‌شود. هزینه کاهش ارزش سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت در صورت سود و زیان گزارش می‌شود و مانده حساب ذخیره کاهش ارزش سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت، پس از تعدیل آن در پایان هر دوره مالی، در ترازنامه از بهای تمام شده سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت کسر می‌گردد.

نکته‌ای که باید به آن توجه داشت این است که طبق استانداردهای حسابداری، خالص ارزش فروش هر یک از سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت با بهای تمام شده آن‌ها مقایسه شده و در مورد سرمایه‌گذاری‌هایی که خالص ارزش فروش آن‌ها کمتر از بهای تمام شده می‌باشد ذخیره در حساب‌ها منظور می‌گردد، بدون آن که اضافه ارزش سرمایه‌گذاری‌های دیگر درنظر گرفته شود.

۱ـ در مواردی که واحد سرمایه‌پذیر سود سهام را به شکل دارایی غیرنقدی توزیع می‌کند واحد سرمایه‌گذار باید در تاریخ تصویب سود، دارایی مذکور را به ارزش متعارف ارزیابی و به عنوان سود شناسایی نماید.

۲- مبلغ تجدید ارزیابی یک دارایی عبارت است از ارزش منصفانه آن در تاریخ تجدید ارزیابی.

مثال ۲ـ۱۴ـاطلاعات مربوط به سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت شرکت آوا که برای ارزیابی آن‌ها از روش بهای تمام شده پس از کسر ذخیره کاهش دائمی در ارزش استفاده می‌شود در پایان سال ۱۳X۱ (اولین سال سرمایه‌گذاری) به شرح زیر است:

	بهای تمام شده	خالص ارزش فروش	سود (زیان) تحقق نیافته
	ریال	ریال	ریال
شرکت ندا	۱۶۵,۰۰۰	۱۹۰,۰۰۰	۲۵,۰۰۰
شرکت صدا	۱۳۵,۰۰۰	۱۲۰,۰۰۰	(۱۵,۰۰۰)
	۳۰۰,۰۰۰	۳۱۰,۰۰۰	۱۰,۰۰۰

با فرض این که کاهش ارزش سرمایه‌گذاری بلندمدت در سهام شرکت صدا دائمی تلقی شود،
مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ۱۳X۱/۱۲/۲۹

حل:

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۱۳X۱/۱۲/۲۹	هزینه کاهش ارزش سرمایه‌گذاری بلندمدت	۱۵,۰۰۰	
	ذخیره کاهش ارزش سرمایه‌گذاری بلندمدت در سهام شرکت صدا		۱۵,۰۰۰

چنانچه در سال‌های بعد، خالص ارزش فروش سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت بیشتر از ارزش دفتری آن گردد (تمام یا بخشی از زیان ناشی از کاهش ارزش سرمایه‌گذاری بازیافت شود) باید حداکثر معادل مانده حساب ذخیره کاهش ارزش سرمایه‌گذاری، درآمد شناسایی و به بدهکار حساب ذخیره کاهش ارزش سرمایه‌گذاری و بستانکار حساب درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری[1] منظور شود، به نحوی که مانده حساب ذخیره کاهش ارزش سرمایه‌گذاری صفر شده و مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت برابر بهای تمام شده آن‌ها گردد. درآمد مزبور در صورت سود و زیان دوره‌ای که بازیافت در آن به وقوع پیوسته است منظور می‌شود.

مثال ۳ـ۱۴ـبا درنظر گرفتن اطلاعات مثال ۲ـ۱۴، چنانچه خالص ارزش فروش سرمایه‌گذاری در سهام شرکت‌های ندا و صدا در پایان سال ۱۳X۲ به ترتیب ۱۸۰,۰۰۰ ریال و ۱۴۰,۰۰۰ ریال باشد،
مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ۱۳X۲/۱۲/۲۹

حل:

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۱۳X۲/۱۲/۲۹	ذخیره کاهش ارزش سرمایه‌گذاری بلندمدت در سهام شرکت صدا	۱۵,۰۰۰	
	درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری		۱۵,۰۰۰

روش تجدید ارزیابی

طبق این روش، سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت در پایان هر سال توسط ارزیابان مستقل و دارای صلاحیت حرفه‌ای مورد تجدید ارزیابی قرار می‌گیرد؛

۱- به جای حساب درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری می‌توان از حساب "بازیافت زیان ناشی از کاهش ارزش سرمایه‌گذاری" نیز استفاده نمود.

الف ـ در صورتی که مبلغ تجدید ارزیابی یک سرمایه‌گذاری کمتر از بهای تمام شده آن باشد مابه‌التفاوت که نشان دهنده زیان می‌باشد به عنوان هزینه دوره شناسایی شده و ثبت زیر در دفاتر صورت می‌گیرد:

هزینه کاهش ارزش سرمایه‌گذاری	×	
تعدیل ارزش سرمایه‌گذاری		×

چنانچه در سال‌های بعد، مبلغ تجدید ارزیابی سرمایه‌گذاری بیشتر از مبلغ دفتری آن گردد، این افزایش باید تا میزان هزینه شناسایی شده در رابطه با همان سرمایه‌گذاری به عنوان درآمد شناسایی شده و باقی‌مانده به عنوان مازاد تجدید ارزیابی ثبت گردد، لذا ثبت زیر در دفاتر صورت می‌گیرد:

تعدیل ارزش سرمایه‌گذاری	×	
درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری		×
مازاد تجدید ارزیابی		×

ب ـ در صورتی که مبلغ تجدید ارزیابی یک سرمایه‌گذاری بیشتر از بهای تمام شده آن باشد مابه‌التفاوت که نشان دهنده درآمد تحقق نیافته است باید به عنوان مازاد تجدید ارزیابی ثبت گردد، لذا ثبت زیر در دفاتر صورت می‌گیرد:

تعدیل ارزش سرمایه‌گذاری	×	
مازاد تجدید ارزیابی سرمایه‌گذاری		×

چنانچه در سال‌های بعد، مبلغ تجدید ارزیابی سرمایه‌گذاری کمتر از مبلغ دفتری آن گردد، این کاهش باید تا میزان مازاد تجدید ارزیابی مربوط به همان سرمایه‌گذاری به بدهکار حساب مازاد تجدید ارزیابی منظور شده و باقی‌مانده به عنوان هزینه دوره ثبت گردد، لذا ثبت زیر در دفاتر صورت می‌گیرد:

مازاد تجدید ارزیابی سرمایه‌گذاری	×	
هزینه کاهش ارزش سرمایه‌گذاری	×	
تعدیل ارزش سرمایه‌گذاری		×

مانده حساب "تعدیل ارزش سرمایه‌گذاری"، پس از تعدیل آن در پایان هر دوره مالی، برحسب مورد به بهای تمام شده سرمایه‌گذاری بلندمدت اضافه یا از آن کسر می‌شود و مانده حساب "مازاد تجدید ارزیابی" نیز پس از تعدیل آن در پایان هر دوره مالی، در ترازنامه به عنوان بخشی از حقوق صاحبان سرمایه طبقه‌بندی شده و در صورت سود و زیان جامع انعکاس می‌یابد.

مثال ۴-۱۴ـ اطلاعات مربوط به سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت شرکت نیما که برای ارزیابی آن‌ها از روش تجدید ارزیابی استفاده می‌شود در پایان سال ۱۳X۱ (اولین سال سرمایه‌گذاری) به شرح زیر است:

	بهای تمام شده	مبلغ تجدید ارزیابی
	ریال	ریال
شرکت سیما	۲۶۰,۰۰۰	۲۵۰,۰۰۰
شرکت شیما	۳۴۰,۰۰۰	۳۶۵,۰۰۰
	۶۰۰,۰۰۰	۶۱۵,۰۰۰

مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ۱۳X۱/۱۲/۲۹

حل:

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۱۳X۱/۱۲/۲۹	هزینه کاهش ارزش سرمایه‌گذاری بلندمدت	۱۰,۰۰۰	
	تعدیل ارزش سرمایه‌گذاری در سهام شرکت سیما		۱۰,۰۰۰
	تعدیل ارزش سرمایه‌گذاری در سهام شرکت شیما	۲۵,۰۰۰	
	مازاد تجدید ارزیابی سرمایه‌گذاری در سهام شرکت شیما		۲۵,۰۰۰

مثال ۵-۱۴- با درنظر گرفتن اطلاعات مثال ۴-۱۴، چنانچه مبلغ تجدید ارزیابی سرمایه‌گذاری در سهام شرکت‌های سیما و شیما در پایان سال ۱۳X۲ به ترتیب ۲۸۰,۰۰۰ ریال و ۳۳۰,۰۰۰ ریال باشد،

مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ۱۳X۲/۱۲/۲۹

حل:

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۱۳X۲/۱۲/۲۹	تعدیل ارزش سرمایه‌گذاری در سهام شرکت سیما	۳۰,۰۰۰	
	درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری		۱۰,۰۰۰
	مازاد تجدید ارزیابی سرمایه‌گذاری در سهام شرکت سیما		۲۰,۰۰۰
	مازاد تجدید ارزیابی سرمایه‌گذاری در سهام شرکت شیما	۲۵,۰۰۰	
	هزینه کاهش ارزش سرمایه‌گذاری	۱۰,۰۰۰	
	تعدیل ارزش سرمایه‌گذاری در سهام شرکت شیما		۳۵,۰۰۰

واگذاری سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت

در مواردی که واحد تجاری اقدام به فروش تمام یا قسمتی از سرمایه‌گذاری بلندمدت می‌نماید، حساب وجوه نقد معادل مبلغ خالص دریافتی بابت فروش سرمایه‌گذاری (قیمت فروش پس از کسر هزینه‌هایی از قبیل کارمزد کارگزار و مالیات فروش) بدهکار؛ و

الف - در صورتی که سرمایه‌گذاری به روش بهای تمام شده پس از کسر ذخیره کاهش دائمی در ارزش در ترازنامه منعکس شده باشد، حساب سرمایه‌گذاری به بهای تمام شده بستانکار شده و مابه‌التفاوت خالص فروش و بهای تمام شده سرمایه‌گذاری فروخته شده به عنوان سود یا زیان حاصل از فروش سرمایه‌گذاری شناسایی می‌شود.

چنانچه سرمایه‌گذاری روی سهام شرکتی در تاریخ‌های مختلف و با نرخ‌های متفاوت صورت گرفته باشد و تنها بخشی از مجموع سرمایه‌گذاری به فروش برسد، بهای تمام شده سرمایه‌گذاری فروخته شده بر مبنای میانگین مجموع سرمایه‌گذاری محاسبه می‌شود.

ب - در صورتی که سرمایه‌گذاری به روش تجدید ارزیابی در ترازنامه منعکس شده باشد، حساب سرمایه‌گذاری به آخرین مبلغ دفتری بستانکار شده و مابه‌التفاوت خالص فروش و مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری فروخته شده به عنوان سود یا زیان حاصل از فروش سرمایه‌گذاری شناسایی می‌شود.

در این‌گونه موارد، هرگونه خالص مازاد ناشی از تجدید ارزیابی یک سرمایه‌گذاری که قبلاً در حساب مازاد تجدید ارزیابی منظور و در آن نگهداری شده است باید به عنوان تغییر در اجزای حقوق صاحبان سرمایه به بستانکار حساب سود و زیان انباشته منظور شود.

مثال ۶ـ۱۴ـ با درنظر گرفتن اطلاعات مثال ۳ـ۱۴، چنانچه سرمایه‌گذاری در سهام شرکت ندا در تاریخ ۱۳x۳/۲/۲۴ به مبلغ ۱۸۵,۰۰۰ ریال به فروش برسد،

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه

حل:

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۱۳x۳/۲/۲۴	وجوه نقد	۱۸۵,۰۰۰	
	سرمایه‌گذاری در سهام شرکت ندا		۱۶۵,۰۰۰
	سود حاصل از فروش سرمایه‌گذاری		۲۰,۰۰۰

مثال ۷ـ۱۴ـ با درنظر گرفتن اطلاعات مثال ۵ـ۱۴، چنانچه سرمایه‌گذاری در سهام شرکت سیما در تاریخ ۱۳x۳/۳/۲۱ به مبلغ ۲۹۵,۰۰۰ ریال به فروش برسد،

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه

حل:

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۱۳x۳/۳/۲۱	وجوه نقد	۲۹۵,۰۰۰	
	سرمایه‌گذاری در سهام شرکت سیما		۲۶۰,۰۰۰
	تعدیل ارزش سرمایه‌گذاری در سهام شرکت سیما		۲۰,۰۰۰
	سود حاصل از فروش سرمایه‌گذاری		۱۵,۰۰۰
	مازاد تجدید ارزیابی سرمایه‌گذاری در سهام شرکت سیما	۲۰,۰۰۰	
	سود و زیان انباشته		۲۰,۰۰۰

تغییر طبقه‌بندی سرمایه‌گذاری‌ها

در صورتی که قصد مدیریت واحد تجاری از نگهداری سرمایه‌گذاری در سهام از کوتاه مدت به بلندمدت و یا بالعکس تغییر یابد لازم است با توجه به اهداف جدید، سرمایه‌گذاری‌ها مجدداً طبقه‌بندی شده و آثار ناشی از تغییر طبقه‌بندی آن‌ها در صورت‌های مالی انعکاس یابد. نحوه عمل حسابداری تغییر طبقه‌بندی سرمایه‌گذاری‌ها در زیر تشریح می‌شود.

تغییر طبقه‌بندی سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت به‌کوتاه مدت

در مواردی که سرمایه‌گذاری بلندمدت به کوتاه مدت تغییر طبقه‌بندی داده می‌شود، حساب سرمایه‌گذاری بلندمدت و حساب‌های مرتبط با آن (تعدیل ارزش سرمایه‌گذاری و یا ذخیره کاهش ارزش سرمایه‌گذاری، برحسب مورد) از دفاتر حذف شده؛ و

الف ـ در صورتی که برای ارزیابی سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت از روش اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش استفاده شود، سرمایه‌گذاری کوتاه مدت به اقل بهای تمام شده و مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری بلندمدت در حساب‌ها

ثبت می‌شود. در این حالت، هرگونه باقی‌مانده مازاد تجدید ارزیابی مربوط به سرمایه‌گذاری بلندمدت از حساب سرمایه‌گذاری برگشت داده می‌شود.

ب - در صورتی که برای ارزیابی سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت از روش ارزش بازار یا خالص ارزش فروش استفاده شود، سرمایه‌گذاری کوتاه مدت به مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری بلندمدت در حساب‌ها ثبت می‌شود. در این حالت، هرگونه باقی‌مانده مازاد تجدید ارزیابی مربوط به سرمایه‌گذاری بلندمدت به حساب سود و زیان انباشته منتقل می‌شود.

مثال ۸-۱۴- با درنظر گرفتن اطلاعات مثال ۴-۱۴، چنانچه در تاریخ ۱۳X۲/۲/۱۸ مدیریت شرکت نیما تصمیم بگیرد سرمایه‌گذاری در سهام شرکت شیما را به کوتاه مدت تغییر طبقه‌بندی دهد و برای حسابداری سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت از روش اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش استفاده کند،

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ۱۳X۲/۲/۱۸

حل:

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۱۳X۲/۲/۱۸	سرمایه‌گذاری کوتاه مدت در سهام شرکت شیما	۳۴۰,۰۰۰	
	مازاد تجدید ارزیابی سرمایه‌گذاری در سهام شرکت شیما	۲۵,۰۰۰	
	سرمایه‌گذاری بلندمدت در سهام شرکت شیما		۳۴۰,۰۰۰
	تعدیل ارزش سرمایه‌گذاری در سهام شرکت شیما		۲۵,۰۰۰

مثال ۹-۱۴- با درنظر گرفتن اطلاعات مثال ۴-۱۴، چنانچه در تاریخ ۱۳X۲/۲/۱۸ مدیریت شرکت نیما تصمیم بگیرد سرمایه‌گذاری در سهام شرکت شیما را به کوتاه مدت تغییر طبقه‌بندی دهد و برای حسابداری سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت از روش خالص ارزش فروش استفاده کند،

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ۱۳X۲/۲/۱۸

حل:

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۱۳X۲/۲/۱۸	سرمایه‌گذاری کوتاه مدت در سهام شرکت شیما	۳۶۵,۰۰۰	
	سرمایه‌گذاری بلندمدت در سهام شرکت شیما		۳۴۰,۰۰۰
	تعدیل ارزش سرمایه‌گذاری در سهام شرکت شیما		۲۵,۰۰۰
	مازاد تجدید ارزیابی سرمایه‌گذاری در سهام شرکت شیما	۲۵,۰۰۰	
	سود و زیان انباشته		۲۵,۰۰۰

تغییر طبقه بندی سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت به بلندمدت

در مواردی که سرمایه‌گذاری کوتاه مدت به بلندمدت تغییر طبقه‌بندی داده می‌شود، حساب سرمایه‌گذاری کوتاه مدت و ذخیره کاهش ارزش آن (در صورت وجود) از دفاتر حذف شده و سرمایه‌گذاری بلندمدت به مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری کوتاه مدت در حساب‌ها ثبت می‌شود.

مثال ۱۰-۱۴- اطلاعات مربوط به سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت غیرسریع‌المعامله در بازار شرکت فرزاد که برای ارزیابی آن‌ها از روش اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش استفاده می‌شود در پایان سال ۱۳X۱ به شرح زیر است:

	بهای تمام شده	خالص ارزش فروش
	ریال	ریال
شرکت فرشاد	۲۵۰,۰۰۰	۲۷۰,۰۰۰
شرکت فرهاد	۳۳۰,۰۰۰	۳۲۰,۰۰۰
	۵۸۰,۰۰۰	۵۹۰,۰۰۰

در تاریخ ۱۳X۲/۳/۲۵ مدیریت شرکت فرزاد تصمیم گرفت سرمایه‌گذاری در سهام شرکت فرهاد را از کوتاه مدت به بلندمدت تغییر طبقه‌بندی دهد.

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ۱۳X۲/۳/۲۵

حل:

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۱۳X۲/۳/۲۵	سرمایه‌گذاری بلند مدت در سهام شرکت فرهاد	۳۲۰,۰۰۰	
	ذخیره کاهش ارزش سرمایه‌گذاری در سهام شرکت فرهاد	۱۰,۰۰۰	
	سرمایه‌گذاری کوتاه مدت در سهام شرکت فرهاد		۳۳۰,۰۰۰

حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته (سرمایه‌گذاری‌های بین ۲۰ تا ۵۰ درصد)

در مواردی که واحد تجاری دارای نفوذ قابل ملاحظه بر سیاست‌های مالی و عملیاتی واحد سرمایه‌پذیر می‌باشد (حداقل ۲۰درصد از سهام دارای حق رأی واحد سرمایه‌پذیر را در اختیار دارد)، برای حسابداری سرمایه‌گذاری‌ها بایستی از **روش ارزش ویژه** استفاده نمود.

باید توجه داشت که بیان حداقل ۲۰ درصد صرفاً یک رهنمود کلی بوده و برای تعیین وجود نفوذ قابل ملاحظه می‌باید شواهد کافی وجود داشته باشد. موارد زیر ممکن است مبین وجود نفوذ قابل ملاحظه باشد:

۱- قدرت رأی کافی واحد سرمایه‌گذار در واحد سرمایه‌پذیر

۲- عضویت در هیئت مدیره واحد سرمایه‌پذیر

۳- مشارکت در تصمیم‌گیری برای پرداخت یا نگهداری سود واحد سرمایه‌پذیر

۴- مشارکت در سایر فرایندهای سیاست‌گذاری واحد سرمایه‌پذیر

۵- وجود معاملات عمده بین واحد سرمایه‌گذار و واحد سرمایه‌پذیر

۶- تبادل کارکنان رده مدیریت

۷- وابستگی به اطلاعات فنی اساسی

البته ممکن است واحد سرمایه‌گذار بیش از ۲۰ درصد از سهام دارای حق رأی واحد سرمایه‌پذیر را در اختیار داشته باشد، لیکن قادر به اعمال نفوذ قابل ملاحظه نباشد. در این صورت نمی‌توان از روش ارزش ویژه استفاده نمود.

روش ارزش ویژه

در این روش، سرمایه‌گذاری در تاریخ تحصیل به بهای تمام شده ثبت می‌شود و پس از آن با توجه به تغییر در سهم واحد سرمایه‌گذار از خالص دارایی‌های واحد سرمایه‌پذیر پس از تاریخ تحصیل، تعدیل می‌شود. بدین ترتیب که مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری به نسبت سهم واحد سرمایه‌گذار از سود خالص واحد سرمایه‌پذیر پس از تاریخ تحصیل افزایش و در زمان تصویب پرداخت سود توسط واحد سرمایه‌پذیر به میزان سود سهام دریافتی یا دریافتنی از واحد سرمایه‌پذیر کاهش می‌یابد. لازم به ذکر است که در روش ارزش ویژه، سود یا زیان تحقق نیافته ناشی از افزایش یا کاهش ارزش سرمایه‌گذاری‌ها شناسایی نمی‌شود. به طور خلاصه، ثبت‌های حسابداری در روش ارزش ویژه به شرح زیر است:

۱ـ **هنگام تحصیل سرمایه‌گذاری ـ** هنگام تحصیل سرمایه‌گذاری ثبت زیر در دفاتر صورت می‌گیرد:

سرمایه‌گذاری در سهام واحد سرمایه‌پذیر	×	
وجوه نقد		×

۲ـ **هنگام گزارش سود خالص توسط واحد سرمایه‌پذیر ـ** در روش ارزش ویژه، سرمایه‌گذار سهم خود از سود یا زیان واحد سرمایه‌پذیر را صرف‌نظر از میزان توزیع سود به وسیله واحد سرمایه‌پذیر شناسایی می‌کند، لذا ثبت زیر در دفاتر صورت می‌گیرد:

سرمایه‌گذاری در سهام واحد سرمایه‌پذیر	×	
درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری		×

در مواردی که واحد سرمایه‌پذیر متحمل زیان می‌شود واحد سرمایه‌گذار سهم خود از زیان را به بدهکار حساب زیان حاصل از سرمایه‌گذاری و بستانکار حساب سرمایه‌گذاری در سهام واحد سرمایه‌پذیر منظور می‌نماید.
چنانچه سود و زیان واحد سرمایه‌پذیر شامل اقلام غیرمترقبه باشد، واحد سرمایه‌گذار سهم خود از سود و زیان ناشی از اقلام غیرمترقبه را به صورت جداگانه ثبت می‌نماید.

۳ـ **هنگام تصویب و دریافت سود سهام ـ** در روش ارزش ویژه، تصویب پرداخت سود توسط واحد سرمایه‌پذیر به منزله برگشت بخشی از سرمایه‌گذاری تلقی می‌شود، لذا ثبت زیر در دفاتر صورت می‌گیرد.

وجوه نقد	×	
سرمایه‌گذاری در سهام واحد سرمایه‌پذیر		×

در مواردی که بین تاریخ تصویب و پرداخت سود فاصله وجود داشته باشد، هنگام تصویب سود، حساب سود سهام دریافتنی بدهکار می‌شود.

مثال ۱۱ـ۱۴ـ شرکت آیدین در تاریخ ۱۳X۱/۱/۱۵ معادل ۴۰درصد از سهام عادی دارای حق رأی شرکت آیدا را به مبلغ ۳۰۰,۰۰۰ ریال خریداری نمود. سود خالص شرکت آیدا در سال ۱۳X۱ مبلغ ۱۲۰,۰۰۰ ریال گزارش شده است. در تاریخ ۱۳X۲/۴/۱۸ مجمع عمومی صاحبان سهام شرکت مذکور پرداخت مبلغ ۸۰,۰۰۰ ریال سود بین صاحبان سهام را تصویب نمود.

مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه

حل:

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار	محاسبه
۱۳X۱/۱/۱۵	سرمایه‌گذاری در سهام عادی شرکت آیدا	۳۰۰,۰۰۰		
	وجوه نقد		۳۰۰,۰۰۰	
۱۳X۱/۱۲/۲۹	سرمایه‌گذاری در سهام عادی شرکت آیدا	۴۸,۰۰۰		۱۲۰,۰۰۰ × ٪۴۰ =
	درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری		۴۸,۰۰۰	
۱۳X۲/۴/۱۸	وجوه نقد	۳۲,۰۰۰		۸۰,۰۰۰ × ٪۴۰ =
	سرمایه‌گذاری در سهام عادی شرکت آیدا		۳۲,۰۰۰	

تعدیل درآمد یا زیان حاصل از سرمایه گذاری

ارائه حساب سرمایه‌گذاری به روش ارزش ویژه هنگامی به طور کامل محقق می‌شود که مبلغ پرداختی جهت تحصیل سرمایه‌گذاری با سهم واحد سرمایه‌گذار از خالص دارایی‌های واحد سرمایه‌پذیر برابر باشد. اما در عمل به ندرت چنین اتفاقی می‌افتد و ممکن است:

۱ـ مبلغ پرداختی جهت تحصیل سرمایه‌گذاری بیشتر از سهم واحد سرمایه‌گذار از خالص دارایی‌های واحد سرمایه‌پذیر باشد. این امر می‌تواند ناشی از دلایل زیر باشد:

الف ـ ارزش منصفانه دارایی‌های واحد سرمایه‌پذیر بیشتر از مبلغ دفتری آن‌ها باشد.

ب ـ واحد سرمایه‌پذیر سرقفلی ثبت نشده داشته باشد.

در این حالت مبلغ تفاوت ابتدا به خالص دارایی‌های واحد سرمایه‌پذیر، به نسبت سهم واحد سرمایه‌گذار، تخصیص می‌یابد، سپس هرگونه مازاد پرداختی نسبت به سهم واحد سرمایه‌گذار از ارزش منصفانه دارایی‌های واحد سرمایه‌پذیر به عنوان **سرقفلی** شناسایی می‌شود.

سهم واحد سرمایه‌گذار از سود یا زیان بعد از تحصیل باید از بابت موارد زیر تعدیل شود:

الف ـ تفاوت استهلاک دارایی‌های استهلاک‌پذیر بر مبنای ارزش منصفانه و مبلغ دفتری آن‌ها، و

ب ـ استهلاک سرقفلی

لذا در پایان دوره مالی ثبت زیر در دفاتر صورت می‌گیرد:

شرح	بدهکار	بستانکار
درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری	×	
سرمایه‌گذاری در سهام واحد سرمایه‌پذیر		×

۲ـ مبلغ پرداختی جهت تحصیل سرمایه‌گذاری کمتر از سهم واحد سرمایه‌گذار از خالص دارایی‌های واحد سرمایه‌پذیر باشد. این امر می‌تواند به علت انعکاس بیش از واقع ارزش منصفانه دارایی‌ها و حذف یا انعکاس کمتر از واقع بدهی‌های واحد سرمایه‌پذیر باشد. به این تفاوت اصطلاحاً **سرقفلی منفی** می‌گویند. سرقفلی منفی باید:

الف ـ تا سقف ارزش منصفانه دارایی‌های غیرپولی قابل تشخیص تحصیل شده، برمبنایی سیستماتیک طی مدتی برابر میانگین موزون باقی‌مانده عمر مفید دارایی‌های قابل تشخیص استهلاک‌پذیر به عنوان درآمد شناسایی شود، و

ب ـ هرگونه مازاد آن نسبت به ارزش منصفانه دارایی‌های غیرپولی قابل تشخیص تحصیل شده، بلافاصله به عنوان درآمد شناسایی شود.

مثال ۱۲-۱۴- شرکت آرین در ابتدای سال ۱۳X۱ معادل ۳۰ درصد از سهام عادی دارای حق رأی شرکت آریا را به مبلغ ۳۰۰,۰۰۰ ریال خریداری نمود. خالص دارایی‌های شرکت آریا در این تاریخ ۸۰۰,۰۰۰ ریال بود. ارزش منصفانه تمام دارایی‌های شرکت آریا به استثنای ماشین‌آلات و موجودی کالا که به ترتیب ۵۰,۰۰۰ ریال و ۱۰,۰۰۰ ریال بیشتر از ارزش دفتری آن‌ها بود، برابر با ارزش دفتری آن‌ها می‌باشد. عمر مفید باقی‌مانده ماشین‌آلات ۶ سال بوده و تمامی موجودی‌های کالا طی سال ۱۳X۱ فروخته شده است. هرگونه سرقفلی ناشی از تحصیل طی مدت ۲۰ سال مستهلک می‌گردد.

طی سال ۱۳X۱ شرکت آریا مبلغ ۱۲۰,۰۰۰ ریال سود خالص گزارش نموده است.

مطلوبست:

۱) محاسبه سرقفلی خریداری شده

۲) انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ۱۳X۱/۱۲/۲۹

حل:

سهم شرکت آرین از خالص دارایی‌های شرکت آریا	۱) ۸۰۰,۰۰۰ × ٪۳۰ = ۲۴۰,۰۰۰
مازاد بهای تمام شده نسبت به سهم شرکت آرین از خالص دارایی‌های شرکت آریا	۳۰۰,۰۰۰ − ۲۴۰,۰۰۰ = ۶۰,۰۰۰
سهم شرکت آرین از مازاد ارزش منصفانه نسبت به ارزش دفتری ماشین‌آلات	۵۰,۰۰۰ × ٪۳۰ = ۱۵,۰۰۰
سهم شرکت آرین از مازاد ارزش منصفانه نسبت به ارزش دفتری موجودی کالا	۱۰,۰۰۰ × ٪۳۰ = ۳,۰۰۰
سرقفلی خریداری شده	۶۰,۰۰۰ − (۱۵,۰۰۰ + ۳,۰۰۰) = ۴۲,۰۰۰

سهم سود شرکت آرین	۲) ۱۲۰,۰۰۰ × ٪۳۰ = ۳۶,۰۰۰
استهلاک مازاد ماشین‌آلات	۱۵,۰۰۰ ÷ ۶ = ۲,۵۰۰
استهلاک سرقفلی	۴۲,۰۰۰ ÷ ۲۰ = ۲,۱۰۰
جمع استهلاک مازاد ماشین‌آلات، موجودی کالا و استهلاک سرقفلی	۲,۵۰۰ + ۳,۰۰۰ + ۲,۱۰۰ = ۷,۶۰۰
درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری در سال ۱۳X۱	۳۶,۰۰۰ − ۷,۶۰۰ = ۲۸,۴۰۰

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۱۳X۱/۱۲/۲۹	سرمایه‌گذاری در سهام عادی شرکت آریا	۲۸,۴۰۰	
	درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری		۲۸,۴۰۰

توقف شناسایی زیان در روش ارزش ویژه

همان‌طور که قبلاً بیان شد، چنانچه واحد سرمایه‌پذیر متحمل زیان شود واحد سرمایه‌گذار باید سهم خود از زیان را شناسایی و ثبت نماید. در صورتی که واحد سرمایه‌پذیر طی چند سال متوالی زیان‌ده باشد، ممکن است شناسایی زیان منجر به منفی شدن مانده حساب سرمایه‌گذاری در دفاتر واحد سرمایه‌گذار شود. در این صورت، واحد سرمایه‌گذار معمولاً احتساب سهم زیان خود را متوقف نموده و سرمایه‌گذاری به ارزش صفر گزارش می‌شود. شایان توجه است زیان‌های اضافی تنها تا میزان تعهداتی که واحد سرمایه‌گذار در خصوص واحد سرمایه‌پذیر تضمین نموده است، شناسایی می‌گردد.

استفاده مجدد از روش ارزش ویژه منوط به گزارش سود توسط واحد سرمایه‌پذیر و پوشش تمامی زیان‌های شناسایی نشده سال‌های قبل واحد سرمایه‌پذیر توسط واحد سرمایه‌گذار می‌باشد.

مثال ۱۳-۱۴- شرکت ایمان در ابتدای سال ۱۳x۱ معادل ۳۰درصد از سهام شرکت امین را به مبلغ ۶۰۰,۰۰۰ ریال خریداری نمود. در این تاریخ خالص دارایی‌های شرکت امین ۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال بوده و ارزش منصفانه و ارزش دفتری کلیه دارایی‌ها برابر می‌باشد. سود (زیان) گزارش شده شرکت امین برای سال‌های ۱۳x۱ لغایت ۱۳x۴ به شرح زیر است:

سال	سود (زیان) گزارش شده
	ریال
۱۳x۱	(۱,۵۰۰,۰۰۰)
۱۳x۲	(۱,۲۰۰,۰۰۰)
۱۳x۳	۵۰۰,۰۰۰
۱۳x۴	۱,۴۰۰,۰۰۰

مطلوبست: تعیین مانده حساب سرمایه‌گذاری در سهام شرکت امین در پایان هر یک از سال‌های ۱۳x۱ لغایت ۱۳x۴

حل:

سال	سهم شرکت ایمان از سود (زیان) شرکت امین	سود (زیان) شناسایی شده	سود (زیان) شناسایی نشده	مانده حساب سرمایه‌گذاری در پایان سال
	ریال	ریال	ریال	ریال
۱۳x۱	(۴۵۰,۰۰۰)	(۴۵۰,۰۰۰)	—	۱۵۰,۰۰۰
۱۳x۲	(۳۶۰,۰۰۰)	(۱۵۰,۰۰۰)	(۲۱۰,۰۰۰)	—
۱۳x۳	۱۵۰,۰۰۰	—	۱۵۰,۰۰۰	—
۱۳x۴	۴۲۰,۰۰۰	۳۶۰,۰۰۰	۶۰,۰۰۰	۳۶۰,۰۰۰

سرمایه‌گذاری در سهام شرکت امین

تاریخ	مبلغ	تاریخ	مبلغ
۱۳x۱/۱/۱	۶۰۰,۰۰۰	۱۳x۱/۱۲/۲۹	۴۵۰,۰۰۰
		م / ن	۱۵۰,۰۰۰
۱۳x۲/۱/۱	۱۵۰,۰۰۰	۱۳x۲/۱۲/۲۹	۱۵۰,۰۰۰
		م / ن	—
۱۳x۳/۱/۱	—	م / ن	—
۱۳x۴/۱/۱	—		
۱۳x۴/۱۲/۲۹	۳۶۰,۰۰۰	م / ن	۳۶۰,۰۰۰
۱۳x۵/۱/۱	۳۶۰,۰۰۰		

واگذاری سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت

در مواردی که از روش ارزش ویژه برای حسابداری سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت استفاده می‌شود، هنگامی که واحد تجاری اقدام به فروش تمام یا بخشی از سرمایه‌گذاری بلندمدت می‌نماید، حساب وجوه نقد معادل مبلغ خالص دریافتی بابت فروش سرمایه‌گذاری (قیمت فروش پس از کسر هزینه‌هایی از قبیل کارمزد کارگزار و مالیات فروش) بدهکار و حساب سرمایه‌گذاری بلندمدت به آخرین مبلغ دفتری بستانکار شده و مابه‌التفاوت خالص فروش و مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری فروخته شده به عنوان سود یا زیان حاصل از فروش سرمایه‌گذاری شناسایی می‌شود.

مثال ۱۴-۱۴- با درنظر گرفتن اطلاعات مثال ۱۳-۱۴، چنانچه سرمایه‌گذاری در سهام شرکت امین در تاریخ ۱۳X۵/۲/۱۵ به مبلغ ۵۰۰,۰۰۰ ریال به فروش برسد،

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه

حل:

		بدهکار	بستانکار
۱۳X۵/۲/۱۵	وجوه نقد	۵۰۰,۰۰۰	
	سرمایه‌گذاری در سهام شرکت امین		۳۶۰,۰۰۰
	سود حاصل از فروش سرمایه‌گذاری		۱۴۰,۰۰۰

تغییر روش حسابداری سرمایه‌گذاری‌ها

در مواردی که بعد از تحصیل سرمایه‌گذاری در اثر فروش سهام و یا خرید سهام اضافی، میزان مالکیت واحد سرمایه‌گذار تغییر کند، این امر ممکن است منجر به تغییر روش حسابداری سرمایه‌گذاری از روش ارزش ویژه به روش‌های دیگر و یا بالعکس شود.

تغییر از روش ارزش ویژه به روش‌های دیگر

در صورتی که در اثر فروش بخشی از سهام واحد سرمایه‌پذیر میزان مالکیت واحد سرمایه‌گذار کاهش یابد و این امر منجر به از دست رفتن نفوذ قابل ملاحظه در واحد سرمایه‌پذیر گردد، باید روش حسابداری سرمایه‌گذاری از روش ارزش ویژه به روش بهای تمام شده و یا روش تجدید ارزیابی تغییر یابد. در این حالت، مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری طبق روش ارزش ویژه به عنوان بهای تمام شده سرمایه‌گذاری تلقی شده و هیچ‌گونه تعدیلی در حساب سرمایه‌گذاری صورت نمی‌گیرد. به عبارت دیگر تغییر از روش ارزش ویژه به روش‌های دیگر عطف‌به‌ماسبق نشده و تنها به آینده تسری می‌یابد.

مثال ۱۵-۱۴- شرکت آرمین در تاریخ ۱۳X۱/۱/۱۵ تعداد ۲۵۰ سهم از ۱,۰۰۰ سهم شرکت آرمان را به مبلغ ۵۰۰,۰۰۰ ریال خریداری نمود. در این تاریخ خالص دارایی‌های شرکت آرمان ۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال بود. در سال ۱۳X۱ شرکت آرمان مبلغ ۶۰۰,۰۰۰ ریال سود گزارش نموده و در تاریخ ۱۳X۲/۲/۱۸ مجمع عمومی صاحبان سهام شرکت مذکور تصویب نمود که مبلغ ۴۰۰,۰۰۰ ریال سود نقدی بین صاحبان سهام توزیع شود.

در تاریخ ۱۳x۱/۲/۳۱ شرکت آرمین ۱۰۰ سهم از سهام شرکت آرمان را به مبلغ ۲۳۵,۰۰۰ ریال به فروش رساند و بدین ترتیب نفوذ قابل ملاحظه خود بر شرکت آرمان را از دست داد.

مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه

حل:

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار	
۱۳x۱/۱/۱۵	سرمایه‌گذاری در سهام شرکت آرمان	۵۰۰,۰۰۰		
	وجوه نقد		۵۰۰,۰۰۰	
۱۳x۱/۱۲/۲۹	سرمایه‌گذاری در سهام شرکت آرمان	۱۵۰,۰۰۰		۶۰۰,۰۰۰ × ٪۲۵ =
	درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری		۱۵۰,۰۰۰	
۱۳x۲/۲/۱۸	سود سهام دریافتنی	۱۰۰,۰۰۰		۴۰۰,۰۰۰ × ٪۲۵ =
	سرمایه‌گذاری در سهام شرکت آرمان		۱۰۰,۰۰۰	
۱۳x۲/۲/۳۱	وجوه نقد	۲۳۵,۰۰۰		
	سرمایه‌گذاری در سهام شرکت آرمان		۲۲۰,۰۰۰	$(650,000-100,000)\times\frac{100}{250}=$
	سود حاصل از فروش سرمایه‌گذاری		۱۵,۰۰۰	

سرمایه‌گذاری در سهام شرکت آرمان

تاریخ	بدهکار	تاریخ	بستانکار
۱۳x۱/۱/۱۵	۵۰۰,۰۰۰		
۱۳x۱/۱۲/۲۹	۱۵۰,۰۰۰	م / ن	۶۵۰,۰۰۰
۱۳x۲/۱/۱	۶۵۰,۰۰۰	۱۳x۲/۲/۱۸	۱۰۰,۰۰۰
		۱۳x۲/۲/۳۱	۲۲۰,۰۰۰
		م/ن ۱۳x۲/۲/۳۱	۳۳۰,۰۰۰
م/ن ۱۳x۲/۲/۳۱	۳۳۰,۰۰۰		

مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری در تاریخ ۱۳x۲/۲/۳۱ به عنوان بهای تمام شده سرمایه‌گذاری تلقی شده و از این تاریخ به بعد حسابداری این سرمایه‌گذاری به روش بهای تمام شده انجام خواهد شد.

تغییر از روش‌های دیگر به روش ارزش ویژه

در صورتی که در اثر خرید سهام اضافی جدید میزان مالکیت واحد سرمایه‌گذار افزایش یابد و این امر منجر به اعمال نفوذ قابل ملاحظه در واحد سرمایه‌پذیر گردد، باید روش حسابداری سرمایه‌گذاری به روش ارزش ویژه تغییر یابد. در این حالت، با فرض این که روش ارزش ویژه در تمامی دوره‌های قبل نیز مورد استفاده بوده است باید نتایج عملیات دوره جاری و دوره‌های قبل واحد سرمایه‌پذیر درنظر گرفته شده و بهای تمام شده سرمایه‌گذاری تعدیل گردد. به عبارت دیگر تغییر از روش‌های دیگر به روش ارزش ویژه عطف‌به‌ماسبق شده و اثرات انباشته آن از طریق تسری روش جدید به دوره‌های قبل شناسایی و ثبت می‌شود.

مثال ۱۶-۱۴- شرکت شهاب در تاریخ ۱۳X۱/۱/۱۵ معادل ۱۵درصد از سهام شرکت شاهین را به مبلغ ۱۵۰,۰۰۰ ریال خریداری نمود. در این تاریخ خالص دارایی‌های شرکت شاهین مبلغ ۱,۰۰۰,۰۰۰ بود. شرکت شاهین در سال ۱۳X۱ مبلغ ۲۰۰,۰۰۰ ریال سود خالص گزارش نموده و در تاریخ ۱۳X۲/۱/۱۰ مبلغ ۱۲۰,۰۰۰ ریال آن را اعلام و پرداخت نمود.

در تاریخ ۱۳X۲/۱/۱۸ شرکت شهاب ۱۰درصد دیگر از سهام شرکت شاهین را به مبلغ ۱۰۸,۰۰۰ ریال خریداری نمود و بدین ترتیب قادر به اعمال نفوذ قابل ملاحظه بر شرکت شاهین گردید، لذا روش حسابداری سرمایه‌گذاری را از بهای تمام شده به ارزش ویژه تغییر داد.

مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه

حل:

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار	
۱۳X۱/۱/۱۵	سرمایه‌گذاری در سهام شرکت شاهین	۱۵۰,۰۰۰		
	وجوه نقد		۱۵۰,۰۰۰	
۱۳X۲/۱/۱۰	وجوه نقد	۱۸,۰۰۰		۱۲۰,۰۰۰ × ٪۱۵ =
	درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری		۱۸,۰۰۰	
۱۳X۲/۱/۱۸	سرمایه‌گذاری در سهام شرکت شاهین	۱۰۸,۰۰۰		
	وجوه نقد		۱۰۸,۰۰۰	
۱۳X۲/۱/۱۸	سرمایه‌گذاری در سهام شرکت شاهین	۱۲,۰۰۰		(۲۰۰,۰۰۰ - ۱۲۰,۰۰۰) × ٪۱۵ =
	سود و زیان انباشته		۱۲,۰۰۰	
	بابت ثبت اثرات انباشته ناشی از تغییر روش حسابداری از بهای تمام شده به ارزش ویژه			

مسائل خاص حسابداری سرمایه‌گذاری در سهام

در حسابداری سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت در سهام مسائل خاصی وجود دارد که می‌بایست مورد توجه قرار گیرد. این مسائل خاص عبارتند از:

۱- تعیین بهای تمام شده سرمایه‌گذاری‌های متعدد خریداری شده به طور یکجا

۲- دریافت سود سهام مربوط به قبل از تاریخ تحصیل

۳- دریافت سود سهمی (سهام جایزه)

۴- حق تقدم دریافت شده توسط واحد سرمایه‌گذار

تعیین بهای تمام شده سرمایه‌گذاری‌های متعدد خریداری شده به طور یکجا

در مواردی که دو یا چند نوع سهام به طور یکجا خریداری می‌شود و بهای تمام شده هر یک از آن‌ها به طور جداگانه مشخص نمی‌باشد، باید کل بهای تمام شده را به شرح زیر به هر یک از انواع سهام خریداری شده تخصیص داد:

۱ـ در صورتی که ارزش بازار هر یک از انواع سهام خریداری شده مشخص باشد، برای تخصیص بهای تمام شده از **روش ارزش نسبی بازار** استفاده می‌شود. بدین ترتیب که بهای تمام شده به نسبت ارزش بازار هر یک از انواع سهام بین آن‌ها تخصیص می‌یابد.

۲ـ در صورتی که ارزش بازار یکی از انواع سهام خریداری مشخص و دیگری نامشخص باشد، برای تخصیص بهای تمام شده از **روش تفاضلی** استفاده می‌شود. بدین ترتیب که ابتدا معادل ارزش بازار آن نوع سهامی که ارزش بازار آن مشخص است به آن سهام تخصیص داده شده و باقی‌مانده بهای تمام شده به آن نوع سهامی که ارزش بازار آن در دسترس نیست، تخصیص می‌یابد.

۳ـ در صورتی که ارزش بازار هیچ‌یک از انواع سهام خریداری شده مشخص نباشد، تخصیص بهای تمام شده تا مشخص شدن ارزش بازار حداقل یکی از انواع سهام معوق می‌ماند و سپس از یکی از روش‌های ارزش نسبی بازار و یا تفاضلی، برحسب مورد، استفاده می‌شود. در برخی موارد تخصیص بهای تمام شده تا زمان فروش یکی از انواع سهام معوق می‌ماند و پس از فروش یکی از انواع سهام، وجوه دریافتی حاصل از فروش آن از کل بهای تمام شده کسر شده و باقی‌مانده به گروه دیگر تخصیص می‌یابد.

مثال ۱۷ـ۱۴ـ شرکت شروین در تاریخ ۱۳X۱/۵/۲۵ تعداد ۲۵۰ سهم عادی و ۱۰۰ سهم ممتاز شرکت شایان را یکجا به مبلغ ۴۸۰,۰۰۰ ریال خریداری نمود. ارزش بازار هر سهم عادی و ممتاز شرکت شایان به ترتیب ۱,۲۰۰ ریال و ۲,۰۰۰ ریال است.

مطلوبست: تعیین بهای تمام شده هر گروه از سهام عادی و ممتاز و انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه

حل:

ارزش بازار سهام عادی	۲۵۰ × ۱,۲۰۰ = ۳۰۰,۰۰۰
ارزش بازار سهام ممتاز	۱۰۰ × ۲,۰۰۰ = ۲۰۰,۰۰۰
جمع ارزش بازار	۵۰۰,۰۰۰

بهای تمام شده سهام عادی: $۴۸۰,۰۰۰ \times \frac{۳۰۰,۰۰۰}{۵۰۰,۰۰۰} = ۲۸۸,۰۰۰$

بهای تمام شده سهام ممتاز: $۴۸۰,۰۰۰ \times \frac{۲۰۰,۰۰۰}{۵۰۰,۰۰۰} = ۱۹۲,۰۰۰$

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۱۳X۱/۵/۲۵	سرمایه‌گذاری در سهام عادی شرکت شایان	۲۸۸,۰۰۰	
	سرمایه‌گذاری در سهام ممتاز شرکت شایان	۱۹۲,۰۰۰	
	وجوه نقد		۴۸۰,۰۰۰

دریافت سود سهام مربوط به قبل از تاریخ تحصیل سرمایه‌گذاری

در مواردی که سود سهام دریافتی توسط واحد سرمایه‌گذار مربوط به قبل از تاریخ تحصیل سرمایه‌گذاری باشد، این سود به عنوان بازیافت بخشی از بهای تمام شده تلقی شده و مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری به آن میزان کاهش می‌یابد.

مثال ۱۸-۱۴-شرکت فرزین در تاریخ ۱۳X۱/۱/۱۰ معادل ۱۵ درصد از سهام عادی شرکت فرزان را به مبلغ ۲۴۰,۰۰۰ ریال خریداری نمود. شرکت فرزان در سال ۱۳X۱ مبلغ ۳۰۰,۰۰۰ ریال سود خالص گزارش کرد. مجمع عمومی صاحبان سهام شرکت فرزان در تاریخ ۱۳X۲/۱/۲۵ توزیع مبلغ ۴۰۰,۰۰۰ ریال بین صاحبان سهام را تصویب نمود.

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ۱۳X۲/۱/۲۵

حل:

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار	محاسبه
۱۳X۲/۱/۲۵	سود سهام دریافتنی	۶۰,۰۰۰		۴۰۰,۰۰۰ × ٪۱۵ =
	درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری		۴۵,۰۰۰	۳۰۰,۰۰۰ × ٪۱۵ =
	سرمایه‌گذاری در سهام شرکت فرزان		۱۵,۰۰۰	

دریافت سود سهمی (سهام جایزه)

سود سهمی سودی است که به صورت سهام از محل سود انباشته، صرف سهام یا اندوخته‌ها (به استثنای اندوخته قانونی) بین صاحبان سهام توزیع می‌گردد. از آنجاکه دریافت سود سهمی منجر به ورود وجه نقد یا دارایی‌های دیگر به واحد تجاری سرمایه‌گذار نمی‌شود، لذا در زمان دریافت نمی‌توان درآمد شناسایی نمود و یا بهای تمام شده سرمایه‌گذاری را افزایش داد. بنابراین هنگام دریافت سود سهمی در دفاتر واحد سرمایه‌گذار ثبتی از بابت آن صورت نمی‌گیرد. دریافت سود سهمی صرفاً موجب افزایش تعداد سهام و در نتیجه کاهش مبلغ دفتری هر سهم موجود می‌گردد.

لازم به ذکر است در مواردی که سود به شکل نقد تقسیم شده و سپس افزایش سرمایه از محل مطالبات حال شده سهامداران با تصویب مجمع عمومی فوق‌العاده صورت می‌گیرد، رویداد توزیع سود سهام و افزایش سرمایه مجزا از یکدیگر تلقی می‌شوند، لذا در این‌گونه موارد درآمد سود سهام شناسایی می‌گردد.

مثال ۱۹-۱۴-شرکت فریبا ۲۰۰ سهم از سهام عادی شرکت فریما را در سنوات قبل به مبلغ ۴۸۰,۰۰۰ ریال خریداری نموده است. مجمع عمومی صاحبان سهام شرکت فریما در تاریخ ۱۳X۱/۲/۲۴ تشکیل و توزیع سود سهمی به میزان ۲۰درصد را تصویب نمود. در این تاریخ قیمت بازار هر سهم عادی شرکت فریما ۳,۰۰۰ ریال بود. در تاریخ ۱۳X۱/۴/۱۶ شرکت فریبا تعداد ۴۰ سهم از سهام شرکت فریما را به مبلغ ۱۱۰,۰۰۰ ریال به فروش رساند.

مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه

حل:

شرح	محاسبه
تعداد سهام دریافتی به عنوان سود سهمی	۲۰۰ × ٪۲۰ = ۴۰
تعداد کل سهام پس از دریافت سود سهمی	۲۰۰ + ۴۰ = ۲۴۰
بهای تمام شده هر سهم پس از دریافت سود سهمی	۴۸۰,۰۰۰ ÷ ۲۴۰ = ۲,۰۰۰
بهای تمام شده ۴۰ سهم فروخته شده	۴۰ × ۲,۰۰۰ = ۸۰,۰۰۰
سود حاصل از فروش ۴۰ سهم	۱۱۰,۰۰۰ − ۸۰,۰۰۰ = ۳۰,۰۰۰

۱۳X۱/۲/۲۴ ثبتی در دفاتر صورت نمی‌گیرد.

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۱۳X۱/۴/۱۶	وجوه نقد	۱۱۰,۰۰۰	
	سرمایه‌گذاری در سهام شرکت فریما		۸۰,۰۰۰
	سود حاصل از فروش سرمایه‌گذاری		۳۰,۰۰۰

حق تقدم دریافت شده توسط واحد سرمایه‌گذار

طبق اصلاحیه قانون تجارت در صورتی که شرکت‌های سهامی افزایش سرمایه دهند، صاحبان سهام فعلی به نسبت سهامی که مالکند در خرید سهام جدید حق تقدم دارند. بدین منظور شرکت‌ها پس از تصویب افزایش سرمایه توسط مجمع عمومی فوق‌العاده، گواهی‌نامه‌ای صادر و برای هر یک از سهامداران ارسال می‌نمایند که اصطلاحاً به آن "گواهی‌نامه حق تقدم خرید سهام" اطلاق می‌شود. در این گواهی‌نامه تعداد سهام قابل خرید و نیز قیمت خرید هر سهم (معمولاً به قیمت اسمی) نوشته شده و دارنده آن می‌تواند تعداد سهام مذکور را با قیمت تعیین شده در زمان معین[1] خریداری نماید. از آنجا که قیمت بازار سهم معمولاً بیشتر از قیمت اسمی آن است، لذا گواهی‌نامه حق تقدم خرید سهام دارای یک ارزش تلویحی می‌باشد. بنابراین واحد سرمایه‌گذار پس از دریافت گواهی‌نامه حق تقدم خرید سهام، یکی از راه‌های زیر را اعمال می‌نماید:

۱ـ **استفاده از حق تقدم خرید سهام و پرداخت مبلغ اسمی به واحد سرمایه‌پذیر** ـ در این حالت، مبلغ پرداختی بابت استفاده از حق تقدم خرید سهام به مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری اضافه شده و در نتیجه مبلغ دفتری هر سهم کاهش می‌یابد.

۲ـ **فروش حق تقدم خرید سهام** ـ در این حالت، مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری مربوط پس از کسر مبلغ اسمی سهام موجود به نسبت تعداد بین حق تقدم و سهام موجود تسهیم می‌شود و بدین ترتیب بخشی از مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری مربوط به حق تقدم‌های مذکور تخصیص می‌یابد. سود یا زیان حاصل از فروش حق تقدم خرید سهام از مقایسه خالص مبلغ فروش با مبلغ دفتری تخصیص یافته به حق تقدم‌های مذکور به دست می‌آید.

مثال ۲۰ـ۱۴ ـ شرکت یاس تعداد ۱۰۰ سهم از سهام عادی ۱,۰۰۰ ریالی شرکت یاسمن را در سنوات قبل به مبلغ ۴۰۰,۰۰۰ ریال خریداری نموده است. در تاریخ ۱۳X۱/۳/۱۸ مجمع عمومی فوق‌العاده صاحبان سهام شرکت یاسمن افزایش سرمایه از مبلغ ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال به ۱۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال را از محل آورده نقدی سهامداران تصویب نمود. شرکت یاس در تاریخ ۱۳X۱/۳/۲۱ تعداد ۵۰ گواهی‌نامه حق تقدم خرید سهام از شرکت یاسمن دریافت نموده و در تاریخ ۱۳X۱/۳/۲۷ هر حق تقدم را به مبلغ ۲,۴۰۰ ریال به فروش رساند.

مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه

حل:

بهای تمام شده هر حق تقدم خرید سهام	$\frac{۴۰۰,۰۰۰ - (۱۰۰ \times ۱,۰۰۰)}{۱۰۰ + ۵۰} = ۲,۰۰۰$
بهای تمام شده ۵۰ حق تقدم	$۵۰ \times ۲,۰۰۰ = ۱۰۰,۰۰۰$
بهای فروش ۵۰ حق تقدم	$۵۰ \times ۲,۴۰۰ = ۱۲۰,۰۰۰$
سود حاصل از فروش گواهی‌نامه حق تقدم خرید سهام	$۱۲۰,۰۰۰ - ۱۰۰,۰۰۰ = ۲۰,۰۰۰$

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۱۳X۱/۳/۲۱	سرمایه‌گذاری در حق تقدم خرید سهام شرکت یاسمن	۱۰۰,۰۰۰	
	سرمایه‌گذاری در سهام شرکت یاسمن		۱۰۰,۰۰۰
۱۳X۱/۳/۲۷	وجوه نقد	۱۲۰,۰۰۰	
	سرمایه‌گذاری در حق تقدم خرید سهام شرکت یاسمن		۱۰۰,۰۰۰
	سود حاصل از فروش حق تقدم خرید سهام		۲۰,۰۰۰

۱ـ طبق ماده ۱۶۶ اصلاحیه قانون تجارت، مهلتی که طی آن سهامداران می‌توانند حق تقدم خود را در خرید سهام جدید اعمال کنند کمتر از شصت روز، از روزی که برای پذیره‌نویسی تعیین می‌شود، نخواهد بود.

عملیات حسابداری سرمایه‌گذاری بلندمدت در اوراق قرضه

عملیات حسابداری سرمایه‌گذاری بلندمدت در اوراق قرضه در سه مرحله به شرح زیر مورد بررسی قرار می‌گیرد:

۱ـ هنگام تحصیل سرمایه‌گذاری

۲ـ هنگام شناسایی و دریافت بهره اوراق قرضه

۳ـ هنگام فروش سرمایه‌گذاری

حسابداری تحصیل سرمایه‌گذاری بلندمدت در اوراق قرضه

سرمایه‌گذاری بلندمدت در اوراق قرضه در تاریخ تحصیل به بهای تمام شده (ارزش اسمی بعلاوه صرف یا منهای کسر اوراق قرضه) در حساب‌ها ثبت می‌شود[1]. بهای تمام شده اوراق قرضه عبارت است از ارزش فعلی دریافت‌های نقدی آینده (مبلغ اسمی اوراق قرضه در سررسید و بهره‌های قابل دریافت در طول مدت اوراق قرضه) که در شرایط صدور اوراق قرضه مشخص می‌گردد. بنابراین بهای اوراق قرضه با درنظر گرفتن نرخ بهره بازار در زمان تحصیل سرمایه‌گذاری مشخص می‌شود، یعنی اگر نرخ بهره اوراق قرضه خریداری شده بیشتر از نرخ بهره بازار باشد، اوراق قرضه با صرف خریداری می‌شود و در صورتی که نرخ بهره اوراق قرضه خریداری شده کمتر از نرخ بهره بازار باشد، اوراق قرضه با کسر خریداری می‌شود.

هرگونه صرف یا کسر نسبت به ارزش اسمی اوراق قرضه تا تاریخ سررسید مستهلک و به عنوان تعدیل درآمد سرمایه‌گذاری شناسایی می‌گردد و سرمایه‌گذاری در اوراق قرضه در ترازنامه به مبلغ دفتری (ارزش اسمی اوراق قرضه بعلاوه صرف یا منهای کسر مستهلک نشده) گزارش می‌شود.

مثال ۲۱ـ۱۴ـ شرکت سیمین در تاریخ ۱۳x۱/۱/۱ تعداد ۱,۰۰۰ ورقه قرضه ۱۰درصد ۱,۰۰۰ ریالی شرکت سامان را که سررسید آن ۳ سال بعد می‌باشد و بهره آن هر شش ماه یک‌بار در تاریخ‌های ۳۱ شهریور و ۲۹ اسفند پرداخت می‌شود به عنوان سرمایه‌گذاری بلندمدت خریداری نمود. نرخ بهره بازار در تاریخ خرید ۸ درصد می‌باشد.

مطلوبست: محاسبه بهای خرید اوراق قرضه و انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه

حل: با توجه به این که بهره اوراق قرضه هر شش ماه یک بار پرداخت می‌شود، لذا $i = ٪۸ \div ۲ = ٪۴$ و $n = ۳ \times ۲ = ۶$ می‌باشد. بنابراین با استفاده از جدول ارزش فعلی یک ریال مندرج در صفحه ۱۶ (PVIF) و جدول ارزش فعلی اقساط مساوی یک ریالی مندرج در صفحه ۱۷ (PVIFA)، داریم:

$PVIF\ (i = ٪۴ و n = ۶) = ۰/۷۹۰$

مبلغ اسمی اوراق قرضه خریداری شده $۱,۰۰۰ \times ۱,۰۰۰ = ۱,۰۰۰,۰۰۰$

ارزش فعلی مبلغ اسمی اوراق قرضه خریداری شده $۱,۰۰۰,۰۰۰ \times ۰/۷۹۰ = ۷۹۰,۰۰۰$

$PVIFA\ (i = ٪۴ و n = ۶) = ۵/۲۴۲$

بهره شش ماهه اوراق قرضه $۱,۰۰۰,۰۰۰ \times ٪۱۰ \times \frac{۶}{۱۲} = ۵۰,۰۰۰$

۱ـ در حسابداری سرمایه‌گذاری بلندمدت در اوراق قرضه، هنگامی که این اوراق به قیمتی بیشتر یا کمتر از ارزش اسمی خریداری می‌شوند، معمولاً صرف یا کسر اوراق قرضه در بهای تمام شده سرمایه‌گذاری منظور می‌گردد و از حساب‌های جداگانه‌ای برای صرف یا کسر استفاده نمی‌شود.

ارزش فعلی بهره‌های قابل دریافت ۲۶۲,۱۰۰ = ۵/۲۴۲ × ۵۰,۰۰۰

بهای خرید اوراق قرضه ۱,۰۵۲,۱۰۰ = ۲۶۲,۱۰۰ + ۷۹۰,۰۰۰

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۱۳X۱/۱/۱	سرمایه‌گذاری در اوراق قرضه	۱,۰۵۲,۱۰۰	
	وجوه نقد		۱,۰۵۲,۱۰۰

تحصیل اوراق قرضه در تاریخی مابین تاریخ‌های پرداخت بهره

از آنجا که پرداخت بهره اوراق قرضه توسط صادرکننده تضمین شده و صادرکننده ملزم به پرداخت آن می‌باشد، از این رو در صورتی که اوراق قرضه بین تاریخ‌های پرداخت بهره خریداری شود، به لحاظ آن که کوپن‌های بهره یک دوره پرداخت را به طورکامل شامل می‌شود، مبلغ بهره‌ای که مربوط به فاصله زمانی بین آخرین تاریخ پرداخت بهره تا تاریخ خرید می‌باشد محاسبه و از مبلغ پرداختی کسر می‌شود و جزء بهای تمام شده سرمایه‌گذاری محسوب نمی‌گردد. این مبلغ در حساب جداگانه‌ای تحت عنوان "بهره دریافتنی" ثبت شده و در اولین تاریخ دریافت بهره بعدی از حساب مذکور برگشت داده می‌شود.

مثال ۲۲-۱۴- شرکت لاله در تاریخ ۱۳X۱/۴/۱ تعداد ۵۰۰ ورقه قرضه ۱۰درصد ۱,۰۰۰ ریالی شرکت لادن راکه تاریخ‌های پرداخت بهره آن اول فروردین و اول مهرماه هر سال می‌باشد، به مبلغ ۵۳۰,۰۰۰ ریال (شامل بهره تحقق یافته تا تاریخ خرید) خریداری نمود.

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه

حل:

بهره تحقق یافته از اول فروردین تا اول تیر $۵۰۰,۰۰۰ \times ٪۱۰ \times \frac{۳}{۱۲} = ۱۲,۵۰۰$

بهای تمام شده اوراق قرضه خریداری شده ۵۱۷,۵۰۰ = ۱۲,۵۰۰ - ۵۳۰,۰۰۰

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۱۳X۱/۴/۱	سرمایه‌گذاری در اوراق قرضه	۵۱۷,۵۰۰	
	بهره دریافتنی	۱۲,۵۰۰	
	وجوه نقد		۵۳۰,۰۰۰

حسابداری شناسایی و دریافت بهره اوراق قرضه

در تاریخ دریافت بهره، حساب وجوه نقد معادل بهره دریافتی بدهکار شده و حساب درآمد بهره به همین مبلغ بستانکار می‌گردد. چنانچه تاریخ دریافت بهره اوراق قرضه منطبق با پایان سال مالی واحد تجاری نباشد، طبق اصل تطابق هزینه‌ها با درآمد باید درآمد بهره تحقق یافته تا پایان سال شناسایی و به بدهکار حساب "بهره دریافتنی" و بستانکار حساب "درآمد بهره" منظور شود.

از آنجایی که مبلغ دریافتی در سررسید اوراق قرضه‌ای که با صرف خریداری شده‌اند کمتر از مبلغ پرداختی در تاریخ خرید آن‌ها می‌باشد و مبلغ دریافتی در سررسید اوراق قرضه‌ای که باکسر خریداری شده‌اند بیشتر از مبلغ پرداختی در تاریخ

خرید آن‌ها می‌باشد، لذا منظور نمودن کل مبلغ صرف یا کسر اوراق قرضه در سررسید به عنوان سود یا زیان منطقی به نظر نمی‌رسد. بنابراین هرگونه صرف یا کسر اوراق قرضه به تدریج در طول مدت اوراق قرضه مستهلک شده و به درآمد اضافه یا از آن کسر می‌شود[1]، به نحوی که در تاریخ سررسید، ارزش دفتری اوراق قرضه برابر با مبلغ اسمی آن می‌گردد. برای مستهلک نمودن صرف یا کسر اوراق قرضه از دو روش خط مستقیم و نرخ بهره مؤثر (همان‌گونه که در فصل یازدهم تشریح شد) استفاده می‌شود.

مثال ۲۳-۱۴- با درنظر گرفتن اطلاعات مثال ۲۱-۱۴، چنانچه شرکت سیمین برای مستهلک نمودن صرف اوراق قرضه از روش نرخ بهره مؤثر استفاده کند،

مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه در تاریخ‌های ۱۳X۱/۶/۳۱ و ۱۳X۱/۱۲/۲۹

حل:

بهره دریافتی $\quad ۱,۰۰۰,۰۰۰ \times ٪۱۰ \times \frac{۶}{۱۲} = ۵۰,۰۰۰$

درآمد بهره شش ماهه اول $\quad ۱,۰۵۲,۱۰۰ \times ٪۸ \times \frac{۶}{۱۲} = ۴۲,۰۸۴$

استهلاک صرف $\quad ۵۰,۰۰۰ - ۴۲,۰۸۴ = ۷,۹۱۶$

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۱۳X۱/۶/۳۱	وجوه نقد	۵۰,۰۰۰	
	درآمد بهره		۴۲,۰۸۴
	سرمایه‌گذاری در اوراق قرضه		۷,۹۱۶

درآمد بهره شش ماهه دوم $\quad (۱,۰۵۲,۱۰۰ - ۷,۹۱۶) \times ٪۸ \times \frac{۶}{۱۲} = ۴۱,۷۶۷$

استهلاک صرف $\quad ۵۰,۰۰۰ - ۴۱,۷۶۷ = ۸,۲۳۳$

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۱۳X۱/۱۲/۲۹	وجوه نقد	۵۰,۰۰۰	
	درآمد بهره		۴۱,۷۶۷
	سرمایه‌گذاری در اوراق قرضه		۸,۲۳۳

حسابداری فروش سرمایه‌گذاری بلندمدت در اوراق قرضه

در مواردی که واحد تجاری اقدام به فروش تمام یا بخشی از سرمایه‌گذاری در اوراق قرضه می‌نماید، ثبت حسابداری مربوطه به شرح زیر می‌باشد:

۱- حساب وجوه نقد معادل مبلغ خالص دریافتی بابت فروش سرمایه‌گذاری بدهکار می‌شود.

۲- حساب سرمایه‌گذاری در اوراق قرضه به مبلغ دفتری بستانکار می‌گردد.

۱- هنگامی که اوراق قرضه با صرف خریداری می‌شود درآمد واقعی بهره کمتر از مبلغ دریافتی برمبنای مبلغ اسمی اوراق قرضه می‌باشد، لذا استهلاک صرف اوراق قرضه موجب کاهش درآمد بهره می‌شود و بالعکس، هنگامی که اوراق قرضه با کسر خریداری می‌شود درآمد واقعی بهره بیش از مبلغ دریافتی برمبنای مبلغ اسمی اوراق قرضه بوده، لذا استهلاک کسر اوراق قرضه موجب افزایش درآمد بهره می‌شود.

۳ـ بهره تحقق یافته از آخرین تاریخ دریافت بهره یا پایان سال مالی قبل ـ برحسب مورد ـ محاسبه و به بستانکار حساب درآمد بهره منظور می‌شود.

۴ـ حساب بهره دریافتنی (در صورت وجود) متناسب با اوراق قرضه فروخته شده بستانکار می‌شود.

۵ـ مابه‌التفاوت سمت بدهکار و بستانکار که سود یا زیان فروش می‌باشد نیز به عنوان سود یا زیان شناسایی می‌گردد.

مثال ۲۴-۱۴ـ با درنظر گرفتن اطلاعات مثال ۲۱-۱۴ و ۲۳-۱۴، چنانچه اوراق قرضه خریداری شده در تاریخ ۱۳X۲/۳/۳۱ به مبلغ ۱,۰۵۰,۰۰۰ ریال به فروش برسد،

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه

حل:

سرمایه‌گذاری در اوراق قرضه شرکت سامان

تاریخ	بدهکار	تاریخ	بستانکار
۱۳X۱/۱/۱	۱,۰۵۲,۱۰۰	۱۳X۱/۶/۳۱	۷,۹۱۶
		۱۳X۱/۱۲/۲۹	۸,۲۳۳
		م / ن	۱,۰۳۵,۹۵۱
م/ن ۱۳X۲/۱/۱	۱,۰۳۵,۹۵۱		

درآمد بهره از تاریخ اول فروردین تا ۳۱ خرداد $25,000 = 1,000,000 \times 10\% \times \frac{3}{12}$

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۱۳X۲/۳/۳۱	وجوه نقد	۱,۰۵۰,۰۰۰	
	زیان حاصل از فروش اوراق قرضه	۱۰,۹۵۱	
	سرمایه‌گذاری در اوراق قرضه		۱,۰۳۵,۹۵۱
	درآمد بهره		۲۵,۰۰۰

عملیات حسابداری سرمایه‌گذاری در اوراق قرضه قابل تبدیل به سهام عادی

عملیات حسابداری تحصیل و دریافت بهره اوراق قرضه قابل تبدیل به سهام عادی مانند سایر اوراق قرضه‌هایی است که مورد بحث قرار گرفت. هنگام تبدیل این اوراق به سهام عادی باید ارزش دفتری سرمایه‌گذاری مذکور از حساب‌ها حذف گردد و چنانچه تبدیل منطبق با تاریخ پرداخت بهره نباشد، باید بهره تحقق یافته تا تاریخ تبدیل نیز محاسبه و در حساب‌ها ثبت شود.

برای تبدیل اوراق قرضه به سهام عادی از دو روش زیر می‌توان استفاده نمود:

۱ـ **روش ارزش بازار** ـ در این روش، سهام جدید معادل ارزش بازار سهام عادی دریافت شده یا اوراق قرضه، هرکدام که به وضوح قابل تعیین و قابلیت اتکای بیشتری داشته باشد، ارزیابی شده و مابه‌التفاوت ارزش دفتری سرمایه‌گذاری در اوراق قرضه و ارزش بازار سهام عادی یا اوراق قرضه، برحسب مورد، به عنوان سود یا زیان حاصل از تبدیل شناسایی و در دفاتر ثبت می‌گردد.

۲ـ **روش ارزش دفتری** ـ در این روش، سهام جدید معادل ارزش دفتری سرمایه‌گذاری در اوراق قرضه انعکاس یافته و در زمان تبدیل اوراق قرضه به سهام عادی، هیچ‌گونه سود یا زیانی شناسایی نمی‌شود.

مثال ۲۵-۱۴ـ شرکت کیومرث در تاریخ ۱۳X۱/۱/۱ تعداد ۶۰۰ ورقه قرضه ۱۰ درصد قابل تبدیل ۱,۰۰۰ ریالی شرکت کتایون را به عنوان سرمایه‌گذاری بلندمدت تحصیل نمود. طبق شرایط اوراق قرضه، از تاریخ ۱۳X۲/۱/۱ هر ورقه قرضه قابل تبدیل به ۲ سهم عادی ۵۰۰ ریالی است.

در تاریخ ۱۳X۲/۱/۱ ، در حالی‌که مانده مستهلک نشده صرف اوراق قرضه ۱۰۰,۰۰۰ ریال بود، تمامی اوراق قرضه شرکت کتایون به سهام عادی تبدیل گردید. در این تاریخ ارزش بازار هر سهم عادی شرکت کتایون ۷۰۰ ریال است.

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ۱۳X۲/۱/۱:

۱) به روش ارزش بازار

۲) به روش ارزش دفتری

حل:

۱) روش ارزش بازار

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار	
۱۳X۲/۱/۱	سرمایه‌گذاری در سهام عادی	۸۴۰,۰۰۰		۶۰۰ × ۲ × ۷۰۰ =
	سرمایه‌گذاری در اوراق قرضه		۷۰۰,۰۰۰	
	سود حاصل از تبدیل اوراق قرضه		۱۴۰,۰۰۰	

۲) روش ارزش دفتری

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۱۳X۲/۱/۱	سرمایه‌گذاری در سهام عادی	۷۰۰,۰۰۰	
	سرمایه‌گذاری در اوراق قرضه		۷۰۰,۰۰۰

عملیات حسابداری سپرده‌های سرمایه‌گذاری بلندمدت بانکی

ممکن است واحدهای تجاری وجوه مازاد بر نیاز خود را در بانک‌ها سپرده کنند تا از بابت آن درآمدی تحصیل نمایند. این گونه سپرده‌ها در تاریخ سرمایه‌گذاری به شرح زیر در دفاتر ثبت می‌شوند:

شرح	بدهکار	بستانکار
سپرده‌های سرمایه‌گذاری بلندمدت بانکی	×	
وجوه نقد		×

هنگام دریافت سود سپرده نیز ثبت زیر در دفاتر صورت می‌گیرد:

شرح	بدهکار	بستانکار
وجوه نقد	×	
درآمد سپرده‌های سرمایه‌گذاری		×

چنانچه تاریخ دریافت سود تضمین شده سپرده‌های بانکی منطبق با پایان سال مالی واحد تجاری نباشد، طبق اصل تطابق هزینه‌ها با درآمد باید درآمد تحقق یافته تا پایان سال شناسایی و به شرح زیر در دفاتر ثبت گردد:

شرح	بدهکار	بستانکار
سود سپرده دریافتنی	×	
درآمد سپرده‌های سرمایه‌گذاری		×

پرسش‌های چهارگزینه‌ای

۱ـ برای حسابداری سرمایه‌گذاری‌های کمتر از ۲۰ درصد در سهام عادی واحد سرمایه‌پذیر، کدامیک از روش‌های زیر مورد استفاده قرار می‌گیرد؟

	روش ارزش ویژه	روش تجدید ارزیابی
الف)	بله	بله
ب)	بله	خیر
ج)	خیر	بله
د)	خیر	خیر

۲ـ هنگامی که برای حسابداری سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت از روش بهای تمام شده پس از کسر ذخیره کاهش دائمی در ارزش استفاده می‌شود، مبلغ کل سرمایه‌گذاری‌ها برمبنای کدامیک از موارد زیر تعیین می‌شود؟

	مجموع سرمایه‌گذاری‌ها	تک تک سرمایه‌گذاری‌ها
الف)	بله	بله
ب)	بله	خیر
ج)	خیر	بله
د)	خیر	خیر

۳ـ شرکت پیام ۵ درصد از سهام عادی هر یک از شرکت‌های پیمان و پژمان را در اختیار دارد. در تاریخ ۱۳X۱/۱۲/۲۹، خالص ارزش فروش سرمایه‌گذاری‌های مذکور که هر دو جزء سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت تلقی شده‌اند کمتر از بهای تمام شده آن‌ها است. شرکت پیام کاهش در ارزش سرمایه‌گذاری در سهام شرکت پیمان را دائمی و کاهش در ارزش سرمایه‌گذاری در سهام شرکت پژمان را موقت برآورد نموده است. زیان ناشی از کاهش ارزش سرمایه‌گذاری در کدامیک از شرکت‌های مذکور در صورت سود و زیان سال ۱۳X۱ گزارش می‌شود؟

	شرکت پیمان	شرکت پژمان
الف)	بله	بله
ب)	بله	خیر
ج)	خیر	بله
د)	خیر	خیر

۴ـ تأثیر افزایش مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت در نتیجه تجدید ارزیابی، بر هر یک از موارد زیر چگونه است؟

	خالص سرمایه‌گذاری بلندمدت	سود خالص
الف)	افزایش	افزایش
ب)	افزایش	بدون تأثیر
ج)	بدون تأثیر	افزایش
د)	بدون تأثیر	بدون تأثیر

۵ـ چنانچه سرمایه‌گذاری بلندمدت به‌کوتاه مدت تغییر طبقه‌بندی داده شده و برای ارزیابی آن از روش اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش استفاده شود، سرمایه‌گذاری کوتاه مدت به چه مبلغی باید در حساب‌ها ثبت شود؟

الف) بهای تمام شده ب) مبلغ دفتری

ج) خالص ارزش فروش د) اقل بهای تمام شده و مبلغ دفتری

۶ـ چنانچه سرمایه‌گذاری بلندمدت به‌کوتاه مدت تغییر طبقه‌بندی داده شده و برای ارزیابی آن از روش خالص ارزش فروش استفاده شود، سرمایه‌گذاری کوتاه مدت به چه مبلغی باید در حساب‌ها ثبت شود؟

الف) بهای تمام شده ب) مبلغ دفتری

ج) خالص ارزش فروش د) اقل بهای تمام شده و مبلغ دفتری

۷ـ چنانچه واحد سرمایه‌گذار دارای نفوذ قابل ملاحظه در واحد سرمایه‌پذیر باشد، کدامیک از موارد زیر باید در سود خالص واحد سرمایه‌گذار منظور شود؟

I. سود یا زیان گزارش شده توسط واحد سرمایه‌پذیر

II. سود یا زیان تحقق نیافته ناشی از افزایش یا کاهش ارزش سرمایه‌گذاری

	I	II
الف)	بله	بله
ب)	بله	خیر
ج)	خیر	بله
د)	خیر	خیر

۸ـ در صورت استفاده از روش ارزش ویژه، سهم واحد سرمایه‌گذار از سود یا زیان بعد از تحصیل واحد سرمایه‌پذیر بابت کدامیک از موارد زیر تعدیل می‌شود؟

I. استهلاک سرقفلی

II. تفاوت استهلاک دارایی‌های استهلاک‌پذیر بر مبنای ارزش منصفانه و مبلغ دفتری

	I	II
الف)	بله	بله
ب)	بله	خیر
ج)	خیر	بله
د)	خیر	خیر

۹ـ در صورت استفاده از روش ارزش ویژه، مانده حساب سرمایه‌گذاری در کدامیک از موارد زیر افزایش می‌یابد؟

الف) استهلاک سرقفلی

ب) گزارش سود توسط واحد سرمایه‌پذیر

ج) اعلام پرداخت سود نقدی توسط واحد سرمایه‌پذیر

د) استهلاک مازاد ارزش منصفانه نسبت به ارزش دفتری دارایی‌های استهلاک‌پذیر

۱۰ـ شرکت پوریا در ابتدای سال ۱۳X۱ معادل ۲۵ درصد از سهام عادی شرکت پریا را به مبلغ ۲۵۰,۰۰۰ ریال خریداری نمود. در این تاریخ حقوق صاحبان سهام شرکت پریا به شرح زیر بود:

	ریال
سرمایه ـ سهام عادی	۵۰۰,۰۰۰
صرف سهام عادی	۲۵۰,۰۰۰
سود انباشته	۱۵۰,۰۰۰

در تاریخ خرید ارزش منصفانه تمام دارایی‌ها به استثنای ماشین‌آلات که ۱۰۰,۰۰۰ ریال کمتر از ارزش دفتری آن‌ها بود، برابر با ارزش دفتری می‌باشد. سرقفلی خریداری شده چند ریال است؟

الف) صفر　ب) ۲۵,۰۰۰ ریال　ج) ۵۰,۰۰۰ ریال　د) ۱۰۰,۰۰۰ ریال

۱۱ـ شرکت پرهام در ابتدای سال ۱۳X۱ معادل ۴۰درصد از سهام شرکت پدرام را به مبلغ ۳۰۰,۰۰۰ ریال خریداری نمود. خالص دارایی‌های شرکت پدرام در این تاریخ ۵۰۰,۰۰۰ ریال است. از دارایی‌های شرکت پدرام فقط زمین و ساختمان هر یک ۶۲,۵۰۰ ریال در بازار ارزش بیشتری نسبت به ارزش دفتری داشتند. عمر مفید ساختمان ۱۰ سال برآورد گردیده و هرگونه سرقفلی ناشی از تحصیل ظرف مدت ۲۰ سال مستهلک می‌گردد. سود خالص شرکت پدرام برای سال ۱۳X۱ بالغ بر ۲۵۰,۰۰۰ ریال می‌باشد. درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری برای سال ۱۳X۱ چند ریال است؟

الف) صفر　ب) ۹۵,۰۰۰ ریال　ج) ۱۰۰,۰۰۰ ریال　د) ۲۵۰,۰۰۰ ریال

۱۲ـ شرکت پرستو که ۳۰ درصد از سهام عادی شرکت پریسا را در اختیار دارد در سال ۱۳X۱ کالایی که بهای تمام شده آن ۲۰۰,۰۰۰ ریال بود را به مبلغ ۲۵۰,۰۰۰ ریال به شرکت مذکور فروخت. چنانچه کالای مذکور در پایان سال ۱۳X۱ در انبار شرکت پریسا موجود باشد، چه میزان از سود واحد سرمایه‌گذار باید کاهش داده شود؟

الف) صفر　ب) ۱۵,۰۰۰ ریال　ج) ۳۵,۰۰۰ ریال　د) ۵۰,۰۰۰ ریال

۱۳ـ واحد سرمایه‌گذار از محل سود انباشته واحد سرمایه‌پذیر قبل از تاریخ تحصیل سرمایه‌گذاری، سود نقدی دریافت می‌نماید. این رویداد چه تأثیری بر مانده حساب سرمایه‌گذاری بلندمدت در دفاتر واحد سرمایه‌گذار تحت هر یک از روش‌های بهای تمام شده و ارزش ویژه خواهد گذاشت؟

	روش بهای تمام شده	روش ارزش ویژه
الف)	تأثیری ندارد	تأثیری ندارد
ب)	تأثیری ندارد	کاهش می‌دهد
ج)	کاهش می‌دهد	تأثیری ندارد
د)	کاهش می‌دهد	کاهش می‌دهد

۱۴ـ در صورت استفاده از روش ارزش ویژه، چنانچه واحد سرمایه‌پذیر سود سهمی اعلام کند:

الف) در دفاتر واحد سرمایه‌گذار ثبتی بابت آن صورت نمی‌گیرد.

ب) مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری معادل ارزش بازار سود سهام دریافتی کاهش می‌یابد.

ج) مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری معادل ارزش بازار سود سهام دریافتی افزایش می‌یابد.

د) واحد سرمایه‌گذار باید آن را به ارزش بازار به عنوان درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری ثبت کند.

۱۵ـ چنانچه واحد سرمایه‌گذار در نتیجه افزایش سرمایه واحد سرمایه‌پذیر صاحب حق تقدم شود و از حق تقدم خود استفاده نماید، مبلغ دفتری هر سهم عبارت است از:

الف) مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری قبلی تقسیم بر کل سهام موجود

ب) مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری قبلی منهای وجوه پرداختی بابت سهام جدید تقسیم بر کل سهام موجود

ج) مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری قبلی بعلاوه وجوه پرداختی بابت سهام جدید تقسیم بر کل سهام موجود

د) مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری قبلی بعلاوه وجوه پرداختی بابت سهام جدید تقسیم بر تعداد سهام قبلی

مسائل

۱ـ۱۴ـ مانده حساب سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت شرکت آزاده در تاریخ ۱۳X۱/۱/۱ به مبلغ ۲,۴۰۰,۰۰۰ ریال در ارتباط با بهای تمام شده ۵۰۰ سهم عادی شرکت سحر می‌باشد. در سال ۱۳X۱ مبادلات زیر در ارتباط با سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت در این شرکت انجام شده است:

۱۳X۱/۲/۲۴ دریافت سود نقدی به ازای هر سهم ۸۰۰ ریال از شرکت سحر

۱۳X۱/۶/۳۰ خرید ۳۰۰ سهم دیگر از سهام شرکت سحر به قیمت هر سهم ۴,۹۰۰ ریال و پرداخت مبلغ ۳۰,۰۰۰ ریال کارمزد کارگزار

۱۳X۱/۸/۲۱ خرید ۴۰۰ سهم از سهام شرکت سپیده به قیمت هر سهم ۳,۴۰۰ ریال و پرداخت مبلغ ۴۰,۰۰۰ ریال کارمزد کارگزار

۱۳X۱/۱۰/۷ فروش ۲۰۰ سهم از سهام شرکت سحر به قیمت هر سهم ۵,۲۰۰ ریال و پرداخت مبلغ ۳۰,۰۰۰ ریال کارمزد کارگزار و ۱۰,۰۰۰ ریال مالیات فروش

در تاریخ ۱۳X۱/۱۲/۲۹ قیمت بازار هر سهم شرکت‌های سحر و سپیده به ترتیب ۵,۲۵۰ ریال و ۳,۳۵۰ ریال بود.

شرکت آزاده برای ارزیابی سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت از روش بهای تمام شده پس از کسر ذخیره کاهش دائمی در ارزش استفاده می‌کند.

با فرض این که کاهش ارزش سرمایه‌گذاری در سهام شرکت سپیده دائمی تلقی شود،

مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه شرکت آزاده در سال ۱۳X۱

۲-۱۴- سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت شرکت شکیلا در سهام سایر شرکت‌ها که برای ارزیابی آن‌ها از روش بهای تمام شده پس از کسر ذخیره کاهش دائمی در ارزش استفاده می‌کند مشتمل بر سهام سه شرکت شیلا، شیما و شیوا می‌باشد که بهای تمام شده و ارزش بازار هر یک از آن‌ها به شرح زیر است:

	تعداد سهام	بهای تمام شده هر سهم	ارزش بازار هر سهم در پایان سال		
			۱۳X۱	۱۳X۲	۱۳X۳
		ریال	ریال	ریال	ریال
شرکت شیلا	۵۰۰	۴,۴۰۰	۴,۳۰۰	۴,۲۵۰	۴,۴۵۰
شرکت شیما	۸۰۰	۲,۷۵۰	۲,۸۰۰	۲,۷۰۰	۲,۶۰۰
شرکت شیوا	۶۰۰	۳,۲۵۰	۳,۲۵۰	۳,۳۰۰	۳,۴۰۰

با فرض این که کاهش ارزش سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت دائمی تلقی شود،

مطلوبست:

۱) انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در پایان هر سال

۲) تعیین نحوه انعکاس سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت در ترازنامه پایان هر سال

۳) در صورتی که سرمایه‌گذاری در سهام شرکت شیوا در تاریخ ۱۳X۴/۲/۲۰ به مبلغ خالص ۲,۱۲۰,۰۰۰ ریال به فروش رسیده باشد، ثبت لازم را در دفتر روزنامه انجام دهید.

۳-۱۴- سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت شرکت واله در سهام سایر شرکت‌ها که برای ارزیابی آن‌ها از روش تجدید ارزیابی استفاده می‌کند مشتمل بر سهام سه شرکت ژاله، لاله و هاله می‌باشد که بهای تمام شده و مبلغ تجدید ارزیابی هر یک از آن‌ها به شرح زیر است:

	تعداد سهام	بهای تمام شده	مبلغ تجدید ارزیابی در پایان سال		
			۱۳X۱	۱۳X۲	۱۳X۳
		ریال	ریال	ریال	ریال
شرکت ژاله	۴۰۰	۱,۴۰۰,۰۰۰	۱,۳۸۰,۰۰۰	۱,۳۵۰,۰۰۰	۱,۴۲۰,۰۰۰
شرکت لاله	۶۵۰	۱,۵۶۰,۰۰۰	۱,۵۲۰,۰۰۰	۱,۵۷۲,۰۰۰	۱,۵۸۵,۰۰۰
شرکت هاله	۸۰۰	۱,۸۰۰,۰۰۰	۱,۸۵۰,۰۰۰	۱,۸۳۵,۰۰۰	۱,۷۸۵,۰۰۰

مطلوبست:

۱) انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در پایان هر سال

۲) تعیین نحوه انعکاس سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت در ترازنامه پایان هر سال

۳) در صورتی که سرمایه‌گذاری در سهام شرکت لاله در تاریخ ۱۳X۴/۳/۲۵ به مبلغ خالص ۱,۵۷۵,۰۰۰ ریال به فروش رسیده باشد، ثبت لازم را در دفتر روزنامه انجام دهید.

۴-۱۴- بهای تمام شده و خالص ارزش فروش سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت شرکت کیانوش که برای ارزیابی آن‌ها از روش بهای تمام شده پس از کسر ذخیره کاهش دائمی در ارزش استفاده می‌کند در پایان سال ۱۳X۱ به شرح زیر است:

	بهای تمام شده	خالص ارزش فروش
	ریال	ریال
شرکت بهنوش	۱,۵۰۰,۰۰۰	۱,۵۲۰,۰۰۰
شرکت گلنوش	۱,۸۰۰,۰۰۰	۱,۷۶۵,۰۰۰

در ابتدای سال ۱۳X۲ مدیریت شرکت کیانوش تصمیم گرفت طبقه‌بندی سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت را به کوتاه‌مدت تغییر دهد.

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه برای تغییر طبقه‌بندی سرمایه‌گذاری‌ها، با فرض این که شرکت کیانوش برای ارزیابی سرمایه‌گذاری‌های کوتاه‌مدت:

۱) از روش اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش استفاده می‌کند.

۲) از روش خالص ارزش فروش استفاده می‌کند.

۵-۱۴- بهای تمام شده و خالص ارزش فروش سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت شرکت همایون که برای ارزیابی آن‌ها از روش تجدید ارزیابی استفاده می‌کند در پایان سال ۱۳X۱ به شرح زیر است:

	بهای تمام شده	خالص ارزش فروش
	ریال	ریال
شرکت هومن	۱,۴۸۰,۰۰۰	۱,۴۶۵,۰۰۰
شرکت هامون	۱,۷۲۰,۰۰۰	۱,۷۴۵,۰۰۰

در ابتدای سال ۱۳X۲ مدیریت شرکت همایون تصمیم گرفت طبقه‌بندی سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت را به کوتاه‌مدت تغییر دهد.

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه برای تغییر طبقه‌بندی سرمایه‌گذاری‌ها، با فرض این که شرکت همایون برای ارزیابی سرمایه‌گذاری‌های کوتاه‌مدت:

۱) از روش اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش استفاده می‌کند.

۲) از روش خالص ارزش فروش استفاده می‌کند.

۶-۱۴- بهای تمام شده و خالص ارزش فروش سرمایه‌گذاری‌های کوتاه‌مدت غیر سریع‌المعامله در بازار شرکت المیرا که برای ارزیابی آن‌ها از روش اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش استفاده می‌کند در پایان سال ۱۳X۱ به شرح زیر است:

	بهای تمام شده	خالص ارزش فروش
	ریال	ریال
شرکت الناز	۱,۲۰۰,۰۰۰	۱,۱۵۰,۰۰۰
شرکت الیزا	۱,۸۰۰,۰۰۰	۱,۸۲۰,۰۰۰

در ابتدای سال ۱۳X۲ مدیریت شرکت المیرا تصمیم گرفت سرمایه‌گذاری‌های فوق را برای مدت طولانی نگهداری کند، از این رو آن‌ها را به عنوان سرمایه‌گذاری بلندمدت ثبت نمود.

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه برای تغییر طبقه‌بندی سرمایه‌گذاری‌ها، با فرض این که شرکت المیرا برای ارزیابی سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت:

۱) از روش بهای تمام شده پس از کسر ذخیره کاهش دائمی در ارزش استفاده می‌کند.

۲) از روش تجدید ارزیابی استفاده می‌کند.

۱۴-۷- در تاریخ ۱۳X۱/۱/۱ شرکت افرا ۳۰درصد از سهام عادی دارای حق رأی شرکت دیبا را به مبلغ ۷۲۰,۰۰۰ ریال خریداری نمود. در این تاریخ خالص دارایی های شرکت دیبا مبلغ ۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال است که معادل ارزش متعارف آن می‌باشد.

سود خالص گزارش شده و سود سهام توزیع شده شرکت دیبا در سال ۱۳X۱ به ترتیب ۵۰۰,۰۰۰ ریال و ۲۰۰,۰۰۰ ریال است.

با فرض این که هرگونه سرقفلی ایجاد شده به روش خط مستقیم و طی مدت ۲۰ سال مستهلک گردد،

مطلوبست:

۱) محاسبه سرقفلی خریداری شده

۲) انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه در تاریخ‌های خرید، گزارش سود و تصویب توزیع سود

۳) تعیین مانده حساب سرمایه‌گذاری در تاریخ ۱۳X۱/۱۲/۲۹

۱۴-۸- در تاریخ ۱۳X۱/۱/۱ شرکت ساحل ۴۰درصد از سهام عادی دارای حق رأی شرکت دریا را به مبلغ ۵۰۰,۰۰۰ ریال خریداری نمود. خالص دارایی های شرکت دریا در تاریخ ۱۳X۱/۱/۱ مبلغ ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال می‌باشد. در این تاریخ به استثنای موجودی کالا، زمین و ساختمان که ارزش دفتری آن‌ها به ترتیب ۸۰,۰۰۰ ریال، ۵۰,۰۰۰ ریال و ۱۲۰,۰۰۰ ریال و ارزش بازار آن‌ها به ترتیب ۹۰,۰۰۰ ریال، ۸۰,۰۰۰ ریال و ۲۰۰,۰۰۰ ریال می‌باشد، ارزش بازار بقیه دارایی‌ها و بدهی‌ها معادل ارزش دفتری می‌باشد. سایر اطلاعات به شرح زیر است:

۱ـ موجودی کالای شرکت دریا طی سال ۱۳X۱ به فروش رسیده است.

۲ـ عمر مفید باقی مانده ساختمان از ابتدای سال ۱۳X۱ معادل ۱۰ سال برآورد گردیده است.

۳ـ هرگونه سرقفلی طی مدت ۲۰ سال مستهلک می‌گردد.

۴ـ روش استهلاک ساختمان و سرقفلی خط مستقیم است.

۵ـ سود خالص گزارش شده و سود سهام توزیع شده شرکت دریا در سال ۱۳X۱ به ترتیب ۱۰۰,۰۰۰ ریال و ۵۰,۰۰۰ ریال است.

مطلوبست:

۱) محاسبه سرقفلی خریداری شده

۲) انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه در تاریخ‌های خرید، گزارش سود و تصویب توزیع سود

۳) تعیین مانده حساب سرمایه‌گذاری در تاریخ ۱۳X۱/۱۲/۲۹

۹ـ۱۴ـ در تاریخ ۱۳x۱/۱/۱ شرکت لیلا ۳۰درصد از سهام عادی دارای حق رأی شرکت لعیا که خالص دارایی‌های آن در این تاریخ ۳,۲۰۰,۰۰۰ ریال بود را به مبلغ ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال خریداری نمود. در این تاریخ ارزش بازار دارایی‌های شرکت لعیا برابر با ارزش دفتری آن‌ها است. در سال ۱۳x۱ شرکت لعیا مبلغ ۲۵۰,۰۰۰ ریال سود خالص گزارش نمود و مبلغ ۴۰,۰۰۰ ریال سود سهام تصویب و پرداخت کرد.

مطلوبست: تعیین حداکثر سودی که شرکت لیلا تحت روش ارزش ویژه می‌تواند در صورت سود و زیان سال ۱۳x۱ شناسایی کند.

۱۰ـ۱۴ـ شرکت ژاله در تاریخ ۱۳x۱/۱/۱ تعداد ۲۰۰ سهم از ۱,۰۰۰ سهم عادی دارای حق رأی شرکت ژیلا را به مبلغ ۳۲۰,۰۰۰ ریال خریداری نمود. ترازنامه شرکت ژیلا در تاریخ مزبور اطلاعات زیر را نشان می‌دهد:

	ریال
دارایی‌های استهلاک‌ناپذیر	۸۰۰,۰۰۰
دارایی‌های استهلاک‌پذیر	۵۲۰,۰۰۰ (ارزش بازار ۶۰۰,۰۰۰ ریال و باقی‌مانده عمر مفید ۱۰ سال است.)
بدهی‌ها	۱۲۰,۰۰۰
سهام عادی (هر سهم ۱,۰۰۰ ریال)	۱,۰۰۰,۰۰۰
سود انباشته	۲۰۰,۰۰۰

هرگونه سرقفلی ایجاد شده طی مدت ۲۰ سال به روش خط مستقیم مستهلک می‌شود.

مطلوبست: انجام موارد زیر با استفاده از روش‌های بهای تمام شده و ارزش ویژه:

۱) محاسبه سرقفلی

۲) ثبت خرید سرمایه‌گذاری

۳) ثبت سود خالص گزارش شده توسط شرکت ژیلا به مبلغ ۱۵۰,۰۰۰ ریال در پایان سال ۱۳x۱

۴) ثبت هزینه اضافی استهلاک در تاریخ ۱۳x۱/۱۲/۲۹

۵) ثبت استهلاک سرقفلی در تاریخ ۱۳x۱/۱۲/۲۹

۶) ثبت شناسایی کاهش ارزش سرمایه‌گذاری (قیمت بازار هر سهم ۱,۵۰۰ ریال است.)

۷) ثبت اعلام و پرداخت سود نقدی سهام توسط شرکت ژیلا در تاریخ ۱۳x۲/۲/۲۴ (سود نقدی هر سهم ۱۰۰ ریال اعلام و پرداخت شد.)

۱۱ـ۱۴ـ در تاریخ ۱۳x۱/۱/۱ شرکت زیور ۱۰درصد از سهام عادی شرکت زیبا را به مبلغ ۲۰۰,۰۰۰ ریال خریداری نمود. در این تاریخ حقوق صاحبان سهام شرکت زیبا مبلغ ۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال است. شرکت زیبا در سال ۱۳x۱ سود خالصی به مبلغ ۲۴۰,۰۰۰ ریال گزارش نمود و در تاریخ ۱۳x۲/۱/۱۰ مبلغ ۱۰۰,۰۰۰ ریال آن را اعلام و پرداخت کرد.

در تاریخ ۱۳x۲/۱/۱۲ شرکت زیور ۲۰درصد دیگر از سهام شرکت زیبا را به مبلغ ۴۲۸,۰۰۰ ریال خریداری نمود. بعد از خرید این ۲۰درصد اضافی شرکت زیور قادر به اعمال نفوذ قابل ملاحظه بر شرکت زیبا گردیده، لذا روش حسابداری سرمایه‌گذاری را از بهای تمام شده به ارزش ویژه تغییر داد.

مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه در تاریخ‌های ۱۳x۱/۱/۱، ۱۳x۱/۱۲/۲۹، ۱۳x۲/۱/۱۰ و ۱۳x۲/۱/۱۲

۱۴-۱۲- شرکت سرمایه‌گذاری نوید در تاریخ ۱۳X۱/۸/۲۱ مجموعه اوراق بهادار زیر را یکجا به مبلغ ۴,۷۵۰,۰۰۰ ریال خریداری کرد:

	تعداد سهام	ارزش اسمی هر سهم (هر ورقه)
		ریال
سهام عادی شرکت مجید	۵۰۰	۱,۰۰۰
سهام عادی شرکت سعید	۸۰۰	۲,۰۰۰
سهام ممتاز ۱۰درصد جمع شونده شرکت حمید	۷۵۰	۲,۵۰۰
اوراق قرضه ۱۲درصد ۵ساله شرکت وحید	۶۰۰	۱۰,۰۰۰

هزینه‌های نقل و انتقال و سایر هزینه‌های مربوط به خرید اوراق بهادار بالغ بر ۲۰۰,۰۰۰ ریال است. ارزش بازار اوراق بهادار مزبور در تاریخ خرید به شرح زیر می‌باشد:

	ریال
هر سهم عادی شرکت مجید	۱,۲۰۰
هر سهم عادی شرکت سعید	۱,۸۵۰
هر سهم ممتاز شرکت حمید	۲,۸۰۰
هر برگ اوراق قرضه شرکت وحید	۲,۲۰۰

مطلوبست: ثبت خرید اوراق بهادار مزبور در دفتر روزنامه (برای هر یک از انواع اوراق بهادار خریداری شده حساب جداگانه‌ای نگهداری می‌شود.)

۱۴-۱۳- شرکت فرحناز در ابتدای سال ۱۳X۱ تعداد ۲۰۰ سهم از ۱,۰۰۰ سهم عادی شرکت فرناز را به مبلغ ۳۰۰,۰۰۰ ریال خریداری نمود. مجمع عمومی عادی صاحبان سهام شرکت فرناز در تاریخ ۱۳X۲/۲/۲۴ تشکیل و سود خالص به مبلغ ۲۸۰,۰۰۰ ریال و همچنین توزیع سود نقدی به مبلغ ۳۶۰,۰۰۰ ریال را تصویب نمود.

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ۱۳X۲/۲/۲۴

۱۴-۱۴- شرکت مهناز تعداد ۱,۰۰۰ سهم از ۱۰,۰۰۰ سهم عادی شرکت شهناز را در سنوات قبل به مبلغ ۲,۵۰۰,۰۰۰ ریال خریداری نموده است. در تاریخ ۱۳X۱/۸/۹ شرکت شهناز از طریق صدور سود سهمی سرمایه خود را به میزان ۲۵درصد افزایش داد و به دارنده هر ۴ سهم عادی تعداد ۱ سهم جدید به عنوان سود سهمی تسلیم نمود. در این تاریخ قیمت بازار هر سهم عادی شرکت شهناز ۲,۱۰۰ ریال بود. در تاریخ ۱۳X۱/۱۰/۱۷ شرکت شهناز تعداد ۲۵۰ سهم مذکور را به بهای هر سهم ۲,۲۰۰ ریال فروخت.

مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه شرکت مهناز در سال ۱۳X۱

۱۴ـ۱۵ـ شرکت پروین در سنوات قبل تعداد ۴۰۰ سهم از سهام عادی شرکت پروانه (معادل ۱۰درصد کل سهام شرکت) را به مبلغ ۸۰۰,۰۰۰ ریال به عنوان سرمایه‌گذاری بلندمدت خریداری نموده است. گردش حساب سرمایه‌گذاری در سهام شرکت پروانه در سال ۱۳X۱ به شرح زیر می‌باشد:

سرمایه‌گذاری در سهام شرکت پروانه

بدهکار	مبلغ	بستانکار	مبلغ
۱/۱ مانده	۸۰۰,۰۰۰	۳/۱۲ فروش ۱۰۰ سهم عادی	۱۷۵,۰۰۰
۲/۲۴ دریافت ۲۵درصد سود سهمی	۲۴۰,۰۰۰	۴/۱۸ دریافت سود نقدی سهام	۱۰۰,۰۰۰

توضیحات:

۱ـ سهام دریافتی به عنوان سود سهمی به ارزش بازار قیمت‌گذاری شده و در بدهکار حساب سرمایه‌گذاری و بستانکار حساب درآمد سرمایه‌گذاری ثبت شده است.

۲ـ خالص وجوه دریافتی بابت فروش سرمایه‌گذاری به بستانکار حساب سرمایه‌گذاری منظور شده است.

۳ـ سود نقدی سهام دریافتی به بستانکار حساب سرمایه‌گذاری منظور شده است.

مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه شرکت پروین به منظور اصلاح مانده حساب سرمایه‌گذاری

۱۴ـ۱۶ـ شرکت رامتین تعداد ۲,۰۰۰ سهم عادی ۱,۰۰۰ ریالی شرکت رامین (از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار) را در سنوات قبل به مبلغ ۶,۲۰۰,۰۰۰ ریال خریداری نموده است. در تاریخ ۱۳X۱/۴/۱۵ مجمع عمومی فوق‌العاده صاحبان سهام شرکت رامین افزایش سرمایه شرکت از مبلغ ۲۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال به ۲۴,۰۰۰,۰۰۰ ریال را از محل آورده نقدی سهامداران تصویب نمود. شرکت در تاریخ ۱۳X۱/۴/۱۸ گواهی‌نامه حق تقدم خرید سهام را برای کلیه سهامداران ارسال کرد.

قیمت بازار هر سهم شرکت رامین در تاریخ ۱۳X۱/۴/۱۵ (قبل از تشکیل مجمع عمومی فوق‌العاده صاحبان سهام) مبلغ ۳,۴۰۰ ریال بود. پس از بازگشایی نماد معاملاتی شرکت در تاریخ ۱۳X۱/۴/۲۷ قیمت بازار هر سهم عادی مبلغ ۳,۱۵۰ ریال و هر برگ حق تقدم خرید سهام ۱,۹۵۰ ریال بود.

شرکت رامتین در تاریخ ۱۳X۱/۴/۳۰ کلیه حق تقدم‌های خرید سهام را از قرار هر حق تقدم به مبلغ ۲,۱۰۰ ریال به فروش رساند.

مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه شرکت رامتین در سال ۱۳X۱

۱۴ـ۱۷ـ شرکت نوشین در تاریخ ۱۳X۱/۶/۱ تعداد ۱,۰۰۰ برگ اوراق قرضه ۱۲ درصد ۱,۰۰۰ ریالی شرکت شیرین را به مبلغ اسمی بعلاوه بهره متعلقه خریداری کرد. بهره این اوراق هر شش ماه یک‌بار در تاریخ‌های ۳۱ خرداد و ۳۰ آذر هر سال پرداخت می‌شود. سال مالی شرکت نوشین منتهی به پایان اسفندماه می‌باشد.

مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه در تاریخ‌های ۱۳X۱/۶/۱، ۱۳X۱/۹/۳۰، ۱۳X۱/۱۲/۲۹ و ۱۳X۲/۳/۳۱

۱۸-۱۴- شرکت فائزه در تاریخ ۱۳x۱/۱/۱ تعداد ۲,۰۰۰ برگ اوراق قرضه ۹درصد ۱,۰۰۰ ریالی شرکت فائقه را که سررسید آن ۵سال بعد می‌باشد به عنوان سرمایه‌گذاری بلندمدت خریداری نمود. نرخ بهره بازار در این تاریخ ۸درصد بوده و بهره این اوراق هر شش ماه یک‌بار در تاریخ‌های ۳۱ شهریور و ۲۹ اسفند هر سال پرداخت می‌شود. شرکت برای استهلاک اضافه مبلغ پرداختی از روش نرخ بهره مؤثر استفاده می‌کند.

مطلوبست:

۱) محاسبه بهای خرید اوراق قرضه

۲) انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه در تاریخ‌های ۱۳x۱/۱/۱، ۱۳x۱/۶/۳۱ و ۱۳x۱/۱۲/۲۹

۳) با فرض این که تعداد ۸۰۰ برگ از اوراق قرضه مذکور در تاریخ ۱۳x۲/۲/۳۱ به مبلغ ۸۴۰,۰۰۰ ریال به فروش رسیده باشد، ثبت لازم را در دفتر روزنامه انجام دهید.

۱۹-۱۴- اطلاعات منعکس در جدول استهلاک صرف اوراق قرضه زیر مربوط به سرمایه‌گذاری بلندمدت شرکت بهار در تاریخ ۱۳x۱/۱/۱ در اوراق قرضه ۵ ساله شرکت بهاره می‌باشد که بهره آن در پایان هر سال پرداخت می‌شود.

تاریخ	بهره دریافت شده	درآمد بهره	استهلاک صرف اوراق قرضه	ارزش دفتری سرمایه‌گذاری
	ریال	ریال	ریال	ریال
۱۳x۱/۱/۱				۱,۱۳۰,۸۰۰
۱۳x۱/۱۲/۲۹	۲۰۰,۰۰۰	۱۸۰,۹۲۸	۱۹,۰۷۲	۱,۱۱۱,۷۲۸
۱۳x۲/۱۲/۲۹	۲۰۰,۰۰۰	۱۷۷,۸۷۶	۲۲,۱۲۴	۱,۰۸۹,۶۰۴
۱۳x۳/۱۲/۲۹	؟	؟	؟	؟

با توجه به اطلاعات جدول فوق،

مطلوبست:

۱) تعیین این که صرف اوراق قرضه به روش خط مستقیم مستهلک می‌شود یا روش نرخ بهره مؤثر

۲) تعیین نرخ بازده مؤثر سرمایه‌گذاری بلندمدت در اوراق قرضه

۳) تعیین مبلغ اسمی اوراق قرضه خریداری شده

۴) تعیین نرخ بهره اسمی اوراق قرضه خریداری شده

۵) انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ۱۳x۲/۱۲/۲۹

۶) تکمیل ستون‌های مربوط به سال سوم جدول فوق

۲۰-۱۴- شرکت ستاره در تاریخ ۱۳x۱/۱/۱ تعداد ۲۰۰ برگ اوراق قرضه ۲۰درصد قابل تبدیل ۱۰,۰۰۰ ریالی شرکت سیاره را به عنوان سرمایه‌گذاری بلندمدت به مبلغ ۲,۲۶۱,۶۰۰ ریال خریداری کرد.

طبق شرایط اوراق قرضه خریداری شده، از تاریخ ۱۳x۴/۱/۱ هر برگ اوراق قرضه ۱۰,۰۰۰ ریالی قابل تبدیل به ۷ سهم عادی ۱,۰۰۰ ریالی شرکت سیاره می‌باشد.

در تاریخ ۱۳x۴/۱/۱ هنگامی که قیمت بازار هر سهم عادی شرکت سیاره ۱,۶۰۰ ریال بود، شرکت ستاره اوراق قرضه خود را به سهام عادی تبدیل نمود.

با فرض این که مانده صرف مستهلک نشده اوراق قرضه در تاریخ ۱۳x۴/۱/۱ مبلغ ۱۲۷,۸۸۰ ریال باشد،

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه برای تبدیل اوراق قرضه به سهام عادی با استفاده از روش ارزش بازار

فصل پانزدهم

صورت جریان وجوه نقد

استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی نیازمند اطلاعاتی درخصوص چگونگی ایجاد و مصرف وجه نقد توسط واحدهای تجاری هستند. با توجه به این که ترازنامه و صورت سود و زیان قادر به انعکاس این موضوع نیستند، لذا تهیه و ارائه یک صورت مالی اساسی تحت عنوان "صورت جریان وجوه نقد" ضروری است.

صورت جریان وجوه نقد گزارشی است که اطلاعات مربوط به جریان وجوه نقد واحد تجاری را طی یک دوره زمانی معین نشان می‌دهد. صورت جریان وجوه نقد اطلاعاتی را ارائه می‌کند که به وسیله آن می‌توان:

۱ـ مبلغ، زمان و میزان اطمینان از تحقق جریان‌های نقدی آتی واحد تجاری را ارزیابی کرد.

۲ـ توان واحد تجاری را در ایفای به موقع تعهدات و پرداخت سود سهام ارزیابی کرد.

۳ـ مبادلات نقدی و غیرنقدی فعالیت‌های سرمایه‌گذاری و تأمین مالی را مشخص کرد.

۴ـ تفاوت بین سود (زیان) عملیاتی و جریان خالص ورود (خروج) وجه نقد ناشی از فعالیت‌های عملیاتی را بیان کرد.

طبقه‌بندی اقلام در صورت جریان وجوه نقد

صورت جریان وجوه نقد باید منعکس‌کننده جریان‌های نقدی طی دوره به ترتیب تحت سرفصل‌های اصلی زیر باشد:

۱ـ فعالیت‌های عملیاتی،

۲ـ بازده سرمایه‌گذاری‌ها و سود پرداختی بابت تأمین مالی،

۳ـ مالیات بر درآمد،

۴ـ فعالیت‌های سرمایه‌گذاری، و

۵ـ فعالیت‌های تأمین مالی.

فعالیت‌های عملیاتی

فعالیت‌های عملیاتی عبارت از فعالیت‌های اصلی و مستمر مولد درآمدهای عملیاتی واحد تجاری است. فعالیت‌های عملیاتی نشان‌دهنده توانایی واحد تجاری در ایجاد وجوه نقد بوده و بیانگر وجود یا عدم وجود تداوم فعالیت واحد تجاری در

بلندمدت می‌باشد. نمونه‌هایی از جریان‌های نقدی مرتبط با فعالیت‌های عملیاتی به شرح زیر است:

الف ـ جریان‌های نقدی ورودی:

۱ـ وجوه نقد دریافتی از مشتریان بابت فروش کالاها و ارائه خدمات

۲ـ وجوه نقد دریافتی حاصل از حق امتیاز، حق‌الزحمه، کارمزد و سایر درآمدهای عملیاتی

ب ـ جریان‌های نقدی خروجی:

۱ـ وجوه نقد پرداختی بابت خرید کالاها و خدمات

۲ـ وجوه نقد پرداختی به کارکنان واحد تجاری (شامل مزایای پایان خدمت کارکنان)

برخی از جریان‌های نقدی ممکن است ماهیتاً به گونه‌ای باشد که به طور مستقیم قابل ارتباط با هیچ‌یک از سرفصل‌های اصلی صورت جریان وجوه نقد نباشد. چنین اقلامی جزء فعالیت‌های عملیاتی طبقه‌بندی می‌شوند. جریان‌های نقدی مرتبط با فروش مواد اولیه در واحدهای تجاری تولیدی و جریان‌های نقدی ناشی از خدمات جنبی فعالیت‌های اصلی از قبیل حمل موردی کالای فروش رفته نمونه‌هایی از این‌گونه اقلام می‌باشد.

بازده سرمایه‌گذاری‌ها و سود پرداختی بابت تأمین مالی

بازده سرمایه‌گذاری‌ها و سود پرداختی بابت تأمین مالی دربرگیرنده دریافت‌های حاصل از مالکیت سرمایه‌گذاری‌ها و سود دریافتی از بابت سپرده‌های سرمایه‌گذاری کوتاه مدت و بلندمدت بانکی و نیز پرداخت‌های انجام شده به تأمین‌کنندگان منابع مالی است. نمونه اقلامی که تحت سرفصل "بازده سرمایه‌گذاری‌ها و سود پرداختی بابت تأمین مالی" ارائه می‌شود به شرح زیر است:

الف ـ جریان‌های نقدی ورودی:

۱ـ سود سهام دریافتی (شامل سود سهام دریافتی از شرکت‌های سرمایه‌پذیری که سرمایه‌گذاری در آن‌ها به روش ارزش ویژه در حساب‌ها انعکاس یافته است.)

۲ـ سود و کارمزد دریافتی

ب ـ جریان‌های نقدی خروجی:

۱ـ سود سهام پرداختی

۲ـ سود و کارمزد پرداختی (اعم از این که به حساب دارایی منظور شده باشد یا به حساب هزینه دوره)

۳ـ وجوه نقد پرداختی بابت هزینه تأمین مالی اقساط اجاره به شرط تملیک

در برخی از واحدهای تجاری نظیر بانک‌ها، مؤسسات مالی، شرکت‌های سرمایه‌گذاری و شرکت‌های بیمه اقلامی از قبیل سود سهام، سود تسهیلات دریافتی و پرداختی، سود پرداختی به صاحبان سپرده‌های سرمایه‌گذاری و درآمد سرمایه‌گذاری‌ها که جزء فعالیت‌های اصلی و مستمر آن‌ها می‌باشند، کلیه مبالغ دریافتی و پرداختی در ارتباط با اقلام مزبور جزء فعالیت‌های عملیاتی طبقه‌بندی می‌شوند.

مالیات بر درآمد

جریان‌های نقدی مرتبط با مالیات بر درآمد تنها منحصر به پرداخت‌ها یا علی‌الحساب‌های پرداختی از بابت مالیات بر درآمد و یا استرداد مبالغ پرداختی از این بابت است و پرداخت‌های نقدی مربوط به سایر انواع مالیات‌ها (از قبیل مالیات‌های تکلیفی و مالیات‌های مستقیم وضع شده بر تولید و فروش) در سرفصل مالیات بر درآمد منعکس نمی‌شود.

فعالیت‌های سرمایه‌گذاری

فعالیت‌های سرمایه‌گذاری عبارت از تحصیل یا واگذاری سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت و بلندمدت، دارایی‌های ثابت مشهود، دارایی‌های نامشهود و نیز پرداخت و وصول تسهیلات اعطایی به اشخاص مستقل از واحد تجاری (غیر از کارکنان) می‌باشد. نمونه‌هایی از جریان‌های نقدی مرتبط با فعالیت‌های سرمایه‌گذاری به شرح زیر است:

الف ـ جریان‌های نقدی ورودی:

۱ـ وجوه نقد دریافتی حاصل از فروش سرمایه‌گذاری در سهام و اوراق مشارکت سایر واحدهای تجاری

۲ـ وجوه نقد دریافتی حاصل از فروش دارایی‌های ثابت مشهود و دارایی‌های نامشهود

۳ـ وجوه نقد دریافتی بابت اصل سپرده‌های سرمایه‌گذاری بلندمدت بانکی

۴ـ وجوه نقد دریافتی بابت اصل اقساط وام‌های پرداختی به اشخاص مستقل از واحد تجاری (غیر از کارکنان)

ب ـ جریان‌های نقدی خروجی:

۱ـ وجوه نقد پرداختی جهت تحصیل سرمایه‌گذاری در سهام و اوراق مشارکت سایر واحدهای تجاری

۲ـ وجوه نقد پرداختی جهت تحصیل دارایی‌های ثابت مشهود و دارایی‌های نامشهود

۳ـ وجوه نقد پرداختی بابت سپرده‌های سرمایه‌گذاری بلندمدت بانکی

۴ـ وجوه نقد پرداختی بابت وام به اشخاص مستقل از واحد تجاری (غیر از کارکنان)

فعالیت‌های تأمین مالی

فعالیت‌های تأمین مالی عبارت از فعالیت‌هایی است که منجر به تغییر در میزان و ترکیب سرمایه و استقراض‌های واحد تجاری (به جز اضافه برداشت‌های منظور شده در محاسبه وجه نقد) گردد. نمونه‌هایی از جریان‌های نقدی مرتبط با فعالیت‌های تأمین مالی به شرح زیر است:

الف ـ جریان‌های نقدی ورودی:

۱ـ وجوه نقد دریافتی حاصل از صدور سهام

۲ـ وجوه نقد دریافتی حاصل از صدور اوراق مشارکت

۳ـ وجوه نقد دریافتی بابت تسهیلات مالی دریافتی از بانک‌ها

ب ـ جریان‌های نقدی خروجی:

۱ـ وجوه نقد پرداختی بابت اصل اوراق مشارکت صادره

۲ـ وجوه نقد پرداختی بابت اصل اقساط تسهیلات مالی دریافتی از بانک‌ها

۳ـ وجوه نقد پرداختی بابت اصل اقساط اجاره به شرط تملیک

۴ـ وجوه نقد پرداختی بابت کاهش سرمایه

شکل صورت جریان وجوه نقد

صورت جریان وجوه نقد باید به گونه‌ای ارائه شود که موارد زیر را به وضوح نشان دهد:

۱ـ جمع اقلام تشکیل دهنده هر یک از سرفصل‌های اصلی

۲ـ جمع کل جریان‌های نقدی قبل از فعالیت‌های تأمین مالی

۳ـ خالص افزایش (کاهش) در وجه نقد

۴ـ تطبیق مانده ابتدای دوره و پایان دوره وجه نقد

نمونه‌ای از صورت جریان وجوه نقد در صفحه ۱۱۰ ارائه شده است.

شرکت سهامی نمونه

صورت جریان وجوه نقد

برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳X۱

	یادداشت	ریال	ریال
فعالیت‌های عملیاتی:			
وجوه نقد دریافتی بابت فروش کالا		×	
وجوه نقد دریافتی بابت سایر درآمدها		×	
وجوه نقد پرداختی بابت خرید کالا		(×)	
وجوه نقد پرداختی بابت هزینه‌های عملیاتی		(×)	
جریان خالص ورود وجه نقد ناشی از فعالیت‌های عملیاتی	۱		×
بازده سرمایه‌گذاری‌ها و سود پرداختی بابت تأمین مالی:			
سود سهام دریافتی		×	
سود دریافتی بابت سپرده‌های سرمایه‌گذاری		×	
سود سهام پرداختی		(×)	
هزینه سود تضمین شده		(×)	
جریان خالص خروج وجه نقد ناشی از بازده سرمایه‌گذاری‌ها و سود پرداختی بابت تأمین مالی			(×)
مالیات بر درآمد:			
مالیات بر درآمد پرداختی (شامل پیش‌پرداخت مالیات بر درآمد)			(×)
فعالیت‌های سرمایه‌گذاری:			
وجوه حاصل از فروش سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت		×	
وجوه پرداختی بابت تحصیل سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت		(×)	
وجوه حاصل از فروش دارایی‌های ثابت مشهود		×	
وجوه پرداختی بابت خرید دارایی‌های ثابت مشهود		(×)	
وجوه پرداختی بابت خرید دارایی‌های نامشهود		(×)	
جریان خالص خروج وجه نقد ناشی از فعالیت‌های سرمایه‌گذاری			(×)
جریان خالص ورود وجه نقد قبل از فعالیت‌های تأمین مالی			×
فعالیت‌های تأمین مالی:			
وجوه حاصل از افزایش سرمایه		×	
دریافت تسهیلات مالی		×	
بازپرداخت اصل تسهیلات مالی دریافتی		(×)	
جریان خالص ورود وجه نقد ناشی از فعالیت‌های تأمین مالی			×
خالص افزایش در وجه نقد			×
مانده وجه نقد در ابتدای سال			×
مانده وجه نقد در پایان سال			×

(۱) صورت تطبیق سود عملیاتی با جریان خالص ورود وجه نقد ناشی از فعالیت‌های عملیاتی به شرح زیر است:

	ریال
سود عملیاتی	×
هزینه استهلاک	×
خالص افزایش در ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان	×
افزایش حساب‌های دریافتنی عملیاتی	(×)
افزایش موجودی مواد و کالا	(×)
افزایش سفارشات و پیش‌پرداخت‌ها	(×)
افزایش حساب‌های پرداختنی عملیاتی	×
افزایش پیش‌دریافت‌های عملیاتی	×
خالص سایر درآمدها و هزینه‌ها*	×
	×

* منظور خالص اقلامی است که در تعیین سود (زیان) عملیاتی منظور نشده و در سایر سرفصل‌های اصلی صورت جریان وجوه نقد نیز قابل طبقه‌بندی نبوده است.

تهیه صورت جریان وجوه نقد

برای تهیه صورت جریان وجوه نقد دسترسی به اطلاعات زیر ضرورت دارد:

۱ـ ترازنامه دوره جاری همراه با اقلام مقایسه‌ای دوره قبل

۲ـ صورت سود و زیان برای دوره جاری

۳ـ گردش حساب سود (زیان) انباشته برای دوره جاری

۴ـ سایر اطلاعات مکمل در مورد دلایل تغییر در حساب‌های ترازنامه

پس از در دسترس قرارگرفتن اطلاعات فوق، تهیه صورت جریان وجوه نقد مستلزم انجام مراحل زیر است:

۱ـ تعیین جریان‌های نقدی ناشی از فعالیت‌های عملیاتی

۲ـ تعیین جریان‌های نقدی ناشی از بازده سرمایه‌گذاری‌ها و سود پرداختی بابت تأمین مالی

۳ـ تعیین جریان‌های نقدی ناشی از مالیات بر درآمد

۴ـ تعیین جریان‌های نقدی ناشی از فعالیت‌های سرمایه‌گذاری

۵ـ تعیین جریان‌های نقدی ناشی از فعالیت‌های تأمین مالی

۶ـ تعیین خالص افزایش (کاهش) در وجه نقد طی دوره

۷ـ تعیین مانده وجه نقد در پایان دوره پس از منظورکردن مانده وجه نقد ابتدای دوره و خالص افزایش (کاهش) در وجه نقد طی دوره

در ادامه بحث، چگونگی محاسبه جریان‌های نقدی ناشی از هر یک از سرفصل‌های اصلی صورت جریان وجوه نقد تشریح می‌شود.

محاسبه جریان‌های نقدی ناشی از فعالیت‌های عملیاتی

برای محاسبه جریان‌های نقدی ناشی از فعالیت‌های عملیاتی از یکی از روش‌های زیر استفاده می‌شود:

الف ـ روش مستقیم

ب ـ روش غیرمستقیم

روش مستقیم

در روش مستقیم، برای هر یک از اقلام صورت سود و زیان یک قلم مرتبط در صورت جریان وجوه نقد مشخص و گزارش می‌شود و ناخالص وجوه نقد دریافتی و پرداختی برحسب طبقات عمده افشا می‌گردد. نمونه‌هایی از این طبقات عمده به شرح زیر است:

۱ـ وجوه نقد دریافتی بابت فروش کالا ـ وجوه نقد دریافتی بابت فروش کالا در طی یک دوره ممکن است مربوط به فروش‌هایی باشد که در دوره‌های قبل صورت گرفته (حساب‌های دریافتنی تجاری) و یا مربوط به فروش‌هایی باشد که در آینده صورت خواهد گرفت (پیش‌دریافت فروش). از این رو، وجوه نقد دریافتی بابت فروش کالا با استفاده از رابطه زیر محاسبه می‌شود:

افزایش در پیش‌دریافت فروش	+	افزایش در حساب‌های دریافتنی تجاری*	−	فروش خالص	=	وجوه نقد دریافتی بابت فروش
کاهش در پیش‌دریافت فروش	−	کاهش در حساب‌های دریافتنی تجاری	+			

* در مواردی که برای مطالبات مشکوک‌الوصول از روش ایجاد ذخیره استفاده می‌شود هنگام سوخت مطالبات، حساب ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول بدهکار و حساب‌های دریافتنی بستانکار می‌شود. با توجه به این که در اثر بستانکار شدن حساب‌های دریافتنی وجه نقدی به شرکت وارد نمی‌شود، لذا در این گونه موارد بایستی هزینه مطالبات سوخت شده سال جاری از مبلغ مزبور کسر گردد.

۲ـ وجوه نقد دریافتی بابت سایر درآمدها ـ وجوه نقد دریافتی بابت سایر درآمدها در طی یک دوره ممکن است مربوط به مطالباتی باشد که در دوره‌های قبل تحقق یافته (درآمدهای دریافتنی) و یا مربوط به درآمدهایی باشد که در آینده تحقق خواهد یافت (پیش‌دریافت درآمد). از این رو، وجوه نقد دریافتی بابت سایر درآمدها با استفاده از رابطه زیر محاسبه می‌شود:

افزایش در پیش‌دریافت سایر درآمدها	+	افزایش در درآمدهای دریافتنی	−	سایر درآمدها	=	وجوه نقد دریافتی بابت سایر درآمدها
کاهش در پیش‌دریافت سایر درآمدها	−	کاهش در درآمدهای دریافتنی	+			

۳ـ وجوه نقد پرداختی بابت خرید کالا ـ وجوه نقد پرداختی بابت خرید کالا در طی یک دوره ممکن است مربوط به خریدهایی باشد که در دوره‌های قبل صورت گرفته (حساب‌های پرداختنی تجاری) و یا مربوط به خریدهایی باشد که در آینده صورت خواهد گرفت (پیش‌پرداخت خرید کالا). از این رو، وجوه نقد پرداختی بابت خرید کالا با استفاده از رابطه زیر محاسبه می‌شود:

افزایش در پیش‌پرداخت خرید	+	افزایش در حساب‌های پرداختنی تجاری	-	خرید	=	وجوه نقد پرداختی
کاهش در پیش‌پرداخت خرید	-	کاهش در حساب‌های پرداختنی تجاری	+			بابت خرید

در مواردی که مانده حساب خرید مشخص نباشد، با استفاده از رابطه زیر می‌توان آن را محاسبه نمود:

موجودی کالای ابتدای دوره - موجودی کالای پایان دوره + بهای تمام شده کالای فروش رفته = خرید

۴- وجوه نقد پرداختی بابت هزینه‌های عملیاتی - وجوه نقد پرداختی بابت هزینه‌های عملیاتی در طی یک دوره ممکن است مربوط به هزینه‌هایی باشد که در دوره‌های قبل واقع شده (هزینه‌های پرداختنی) و یا مربوط به هزینه‌هایی باشد که در آینده واقع خواهد شد (پیش‌پرداخت هزینه). از این رو، وجوه نقد پرداختی بابت هزینه‌های عملیاتی با استفاده از رابطه زیر محاسبه می‌شود:

افزایش در پیش‌پرداخت هزینه‌ها	+	افزایش در هزینه‌های پرداختنی	-	هزینه‌های عملیاتی*	=	وجوه نقد پرداختی
کاهش در پیش‌پرداخت هزینه‌ها	-	کاهش در هزینه‌های پرداختنی	+			بابت هزینه‌های عملیاتی

*** در مواردی که هزینه‌های غیرنقدی مانند هزینه استهلاک و هزینه مزایای پایان خدمت کارکنان در جمع هزینه‌های عملیاتی منظور شده باشد، با توجه به این که هزینه‌های مذکور یک هزینه غیرنقدی است که مستلزم خروج وجه نقد نمی‌باشد، باید از جمع هزینه‌های عملیاتی کسر گردد.**

در صورت استفاده از روش مستقیم، اجزای تشکیل‌دهنده خالص جریان‌های نقدی ناشی از فعالیت‌های عملیاتی در صورت جریان وجوه نقد ارائه می‌شود و صورت تطبیق خالص جریان‌های نقدی ناشی از فعالیت‌های عملیاتی با سود (زیان) عملیاتی در یادداشت‌های توضیحی افشا می‌شود.

مثال ۱-۱۵- صورت سود و زیان و بخشی از اقلام ترازنامه شرکت ژاله در زیر ارائه شده است:

صورت سود و زیان سال ۱۳X۲

	ریال
فروش خالص	۸۰۰,۰۰۰
- بهای تمام شده کالای فروش‌رفته	(۴۰۰,۰۰۰)
سود ناخالص	۴۰۰,۰۰۰
- هزینه‌های عملیاتی (شامل ۴۰,۰۰۰ ریال هزینه استهلاک)	(۱۶۰,۰۰۰)
سود عملیاتی	۲۴۰,۰۰۰
- هزینه‌های مالی	(۱۰۰,۰۰۰)
سود قبل از مالیات	۱۴۰,۰۰۰
- مالیات بر درآمد	(۳۵,۰۰۰)
سود خالص	۱۰۵,۰۰۰

بخشی از اقلام ترازنامه

	۱۳X۲/۱۲/۲۹	۱۳X۱/۱۲/۲۹
	ریال	ریال
حساب‌های دریافتنی تجاری	۳۵۰,۰۰۰	۳۰۰,۰۰۰
موجودی کالا	۳۷۰,۰۰۰	۳۹۵,۰۰۰
پیش‌پرداخت خرید کالا	۱۸۰,۰۰۰	۱۴۵,۰۰۰
پیش‌پرداخت هزینه‌ها	۴۰,۰۰۰	۲۸,۰۰۰
حساب‌های پرداختنی تجاری	۲۲۲,۰۰۰	۲۴۰,۰۰۰
پیش‌دریافت فروش	۲۱۵,۰۰۰	۲۰۰,۰۰۰
هزینه‌های پرداختنی	۹۸,۰۰۰	۸۲,۰۰۰

مطلوبست: تهیه بخش فعالیت‌های عملیاتی صورت جریان وجوه نقد به روش مستقیم

حل: ساده‌ترین راه برای استفاده از روش مستقیم این است که از اولین رقم صورت سود و زیان کار محاسبه را شروع نموده و به ترتیب به سمت پایین حرکت کرد، یعنی:

وجوه نقد دریافتی بابت فروش کالا به شرح زیر محاسبه می‌شود:

۸۰۰,۰۰۰ − ۵۰,۰۰۰[۱] + ۱۵,۰۰۰[۲] = ۷۶۵,۰۰۰

(۱) افزایش در حساب‌های دریافتنی تجاری

(۲) افزایش در پیش دریافت فروش

برای محاسبه وجوه نقد پرداختی بابت خرید کالا، ابتدا باید مبلغ خرید را به شرح زیر محاسبه نمود:

خرید ۴۰۰,۰۰۰ + ۳۷۰,۰۰۰ − ۳۹۵,۰۰۰ = ۳۷۵,۰۰۰

سپس وجوه نقد پرداختی بابت خرید کالا به شرح زیر محاسبه می‌شود:

۳۷۵,۰۰۰ + ۱۸,۰۰۰[۳] + ۳۵,۰۰۰[۴] = ۴۲۸,۰۰۰

(۳) کاهش در حساب‌های پرداختنی تجاری

(۴) افزایش در پیش‌پرداخت خرید کالا

وجوه نقد پرداختی بابت هزینه‌های عملیاتی نیز به شرح زیر محاسبه می‌شود:

۱۶۰,۰۰۰ − ۴۰,۰۰۰[۵] − ۱۶,۰۰۰[۶] + ۱۲,۰۰۰[۷] = ۱۱۶,۰۰۰

(۵) هزینه استهلاک

(۶) افزایش در هزینه‌های پرداختنی

(۷) افزایش در پیش‌پرداخت هزینه‌ها

فعالیت‌های عملیاتی:

وجوه نقد دریافتی بابت فروش کالا	۷۶۵,۰۰۰	
وجوه نقد پرداختی بابت خرید کالا	(۴۲۸,۰۰۰)	
وجوه نقد پرداختی بابت هزینه‌های عملیاتی	(۱۱۶,۰۰۰)	
جریان خالص ورود وجه نقد ناشی از فعالیت‌های عملیاتی		۲۲۱,۰۰۰

روش غیرمستقیم

در روش غیرمستقیم، سود یا زیان عملیاتی با انجام تعدیلات زیر به خالص جریان‌های نقدی ناشی از فعالیت‌های عملیاتی تبدیل می‌شود:

۱ـ اثر معاملات و سایر رویدادهایی که دارای ماهیت غیرنقدی است، مانند هزینه استهلاک و هزینه مزایای پایان خدمت کارکنان

۲ـ اثر اقلامی که در محاسبه سود یا زیان عملیاتی دوره جاری منظور شده، لیکن جریان‌های نقدی مرتبط با آن‌ها در دوره‌های قبل حادث شده یا در دوره‌های آینده حادث خواهد شد. افزایش یا کاهش در مانده موجودی‌های مواد و کالا، حساب‌های دریافتنی و پرداختنی عملیاتی و پیش‌دریافت‌ها نمونه‌هایی از این‌گونه اقلام است.

در صورت استفاده از روش غیرمستقیم، خالص جریان‌های نقدی ناشی از فعالیت‌های عملیاتی در صورت جریان وجوه نقد نشان داده می‌شود و صورت تطبیق آن با سود یا زیان عملیاتی در یادداشت‌های توضیحی افشا می‌شود.

مثال ۲ـ۱۵ـ با درنظر گرفتن اطلاعات مثال ۱ـ۱۵،

مطلوبست: تهیه صورت تطبیق سود عملیاتی با جریان خالص وجوه نقد ناشی از فعالیت‌های عملیاتی

حل:

صورت تطبیق سود عملیاتی با جریان خالص وجوه نقد ناشی از فعالیت‌های عملیاتی

	ریال
سود عملیاتی	۲۴۰,۰۰۰
+ هزینه استهلاک	۴۰,۰۰۰
− افزایش حساب‌های دریافتنی تجاری	(۵۰,۰۰۰)
+ کاهش موجودی کالا	۲۵,۰۰۰
− افزایش پیش‌پرداخت خرید کالا	(۳۵,۰۰۰)
− افزایش پیش‌پرداخت هزینه‌ها	(۱۲,۰۰۰)
− کاهش حساب‌های پرداختنی تجاری	(۱۸,۰۰۰)
+ افزایش پیش دریافت فروش	۱۵,۰۰۰
+ افزایش هزینه‌های پرداختنی	۱۶,۰۰۰
جریان خالص ورود وجه نقد ناشی از فعالیت‌های عملیاتی	۲۲۱,۰۰۰

محاسبه جریان‌های نقدی ناشی از بازده سرمایه‌گذاری‌ها و سود پرداختی بابت تأمین مالی

نحوه محاسبه برخی از جریان‌های نقدی ناشی از بازده سرمایه‌گذاری‌ها و سود پرداختی بابت تأمین مالی به شرح زیر است:

۱ـ **سود سهام دریافتی** ـ سود سهام دریافتی در طی یک دوره ممکن است مربوط به سودهایی باشد که در دوره‌های قبل تحقق یافته است (مانده ابتدای دوره سود سهام دریافتنی). همچنین ممکن است بخشی از سود سهام تحقق یافته طی

دوره جاری در دوره‌های آتی وصول شود (مانده پایان دوره سود سهام دریافتنی). از این رو، سود سهام دریافتی با استفاده از گردش حساب سود سهام دریافتنی به شرح زیر محاسبه می‌شود:

سود سهام دریافتنی

مانده ابتدای دوره	×	سود سهام دریافتی	×
درآمد سود سهام *	×	مانده پایان دوره	×
	×		×

* درآمد سود سهام از صورت سود و زیان استخراج می‌شود.

۲ـ سود پرداختی بابت تسهیلات مالی ـ سود پرداختی بابت تسهیلات مالی در طی یک دوره ممکن است مربوط به بدهی‌هایی باشد که در دوره‌های قبل ایجاد شده است (مانده ابتدای دوره سود تضمین شده پرداختنی). همچنین ممکن است بخشی از سود تضمین شده تحقق یافته دوره جاری در دوره‌های آتی پرداخت گردد (مانده پایان دوره سود تضمین‌شده پرداختنی). از این رو، سود پرداختی بابت تسهیلات مالی با استفاده از گردش حساب سود تضمین شده پرداختنی به شرح زیر محاسبه می‌شود:

سود تضمین شده (بهره) پرداختنی

سود پرداختی بابت تسهیلات مالی	×	مانده ابتدای دوره	×
مانده پایان دوره	×	هزینه مالی دوره جاری *	×
	×		×

* هزینه مالی از صورت سود و زیان استخراج می‌شود. چنانچه بخشی از هزینه تأمین مالی در طی دوره به حساب دارایی منظور شده باشد، در این صورت به مبلغ مذکور اضافه خواهد شد.

۳ـ سود سهام پرداختی ـ نحوه محاسبه سود سهام پرداختی همانند سود پرداختی بابت تسهیلات مالی است و با استفاده از گردش حساب سود سهام پرداختنی به شرح زیر محاسبه می‌شود:

سود سهام پرداختنی

سود سهام پرداختی	×	مانده ابتدای دوره	×
مانده پایان دوره	×	سود سهام پیشنهادی دوره جاری *	×
	×		×

* سود سهام پیشنهادی دوره جاری از گردش حساب سود انباشته استخراج می‌شود.

مثال ۳ـ۱۵ ـ سود سهام پیشنهادی مندرج در گردش حساب سود انباشته شرکت شبنم برای سال ۱۳X۱ مبلغ ۱۲۰,۰۰۰ ریال است. مانده حساب سود سهام پرداختنی در ابتدا و پایان سال ۱۳X۱ به ترتیب ۱۵۰,۰۰۰ ریال و ۱۶۰,۰۰۰ ریال می‌باشد.

مطلوبست: محاسبه وجه نقد پرداختی بابت سود سهام

حل:

سود سهام پرداختنی

سود سهام پرداختی	۱۱۰,۰۰۰	مانده ابتدای سال	۱۵۰,۰۰۰
مانده پایان سال	۱۶۰,۰۰۰	سود سهام پیشنهادی سال جاری	۱۲۰,۰۰۰
	۲۷۰,۰۰۰		۲۷۰,۰۰۰

محاسبه جریان‌های نقدی ناشی از مالیات بر درآمد

نحوه محاسبه جریان‌های نقدی ناشی از مالیات بر درآمد همانند سود پرداختی بابت تسهیلات مالی است و با استفاده از گردش حساب ذخیره مالیات به شرح زیر محاسبه می‌شود:

ذخیره مالیات

مالیات بر درآمد پرداختی	×	مانده ابتدای دوره	×
مانده پایان دوره	×	مالیات بر درآمد دوره جاری*	×
	×		×

* مالیات بر درآمد دوره جاری از صورت سود و زیان استخراج می‌شود.

مثال ۴-۱۵- مالیات بر درآمد مندرج در صورت سود و زیان سال ۱۳X۱ شرکت نرگس مبلغ ۱۵۰,۰۰۰ ریال است. مانده حساب ذخیره مالیات در ابتدا و پایان سال ۱۳X۱ به ترتیب ۱۸۰,۰۰۰ ریال و ۲۰۰,۰۰۰ ریال می‌باشد.

مطلوبست: محاسبه مالیات بر درآمد پرداختی

حل:

ذخیره مالیات

مالیات بر درآمد پرداختی	۱۳۰,۰۰۰	مانده ابتدای سال	۱۸۰,۰۰۰
مانده پایان سال	۲۰۰,۰۰۰	مالیات بر درآمد سال جاری	۱۵۰,۰۰۰
	۳۳۰,۰۰۰		۳۳۰,۰۰۰

محاسبه جریان‌های نقدی ناشی از فعالیت‌های سرمایه‌گذاری

نحوه محاسبه برخی از جریان‌های نقدی ناشی از فعالیت‌های سرمایه‌گذاری به شرح زیر است:

۱- **وجوه نقد پرداختی بابت تحصیل سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت** - وجوه نقد پرداختی بابت تحصیل سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت با استفاده از گردش حساب سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت به شرح زیر محاسبه می‌شود:

سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت

بدهکار		بستانکار	
مانده ابتدای دوره	×	سرمایه‌گذاری‌های فروخته شده	×
وجوه نقد پرداختی بابت تحصیل سرمایه‌گذاری بلندمدت	[×]	مانده پایان دوره	×
	×		×

نحوه محاسبه وجوه نقد پرداختی بابت تحصیل سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت، خرید دارایی‌های ثابت مشهود و خرید دارایی‌های نامشهود نیز به گونه‌ای مشابه می‌باشد.

۲ـ وجوه حاصل از فروش دارایی‌های ثابت مشهود ـ وجوه حاصل از فروش دارایی‌های ثابت مشهود با استفاده از رابطه زیر محاسبه می‌شود:

سود حاصل از فروش دارایی ثابت	+	استهلاک انباشته	−	بهای تمام شده	=	وجوه حاصل از فروش
زیان حاصل از فروش دارایی ثابت	-	دارایی ثابت فروخته شده		دارایی ثابت فروخته‌شده		دارایی‌های ثابت

سود یا زیان حاصل از فروش دارایی ثابت مشهود از صورت سود و زیان استخراج می‌شود و بهای تمام شده و استهلاک انباشته دارایی ثابت مشهود از گردش حساب‌های مزبور به شرح زیر محاسبه می‌گردد:

دارایی ثابت مشهود

بدهکار		بستانکار	
مانده ابتدای دوره	×	بهای تمام شده دارایی ثابت فروخته شده	[×]
خرید طی دوره	×	مانده پایان دوره	×
	×		×

استهلاک انباشته دارایی ثابت مشهود

بدهکار		بستانکار	
استهلاک انباشته دارایی ثابت فروخته شده	[×]	مانده ابتدای دوره	×
مانده پایان دوره	×	هزینه استهلاک دوره جاری	×
	×		×

نحوه محاسبه وجوه حاصل از فروش سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت و بلندمدت نیز تقریباً به همین شکل است، با این تفاوت که برای حساب‌های مذکور استهلاک انباشته وجود ندارد.

مثال ۵ـ۱۵ـ اطلاعات زیر از صورت‌های مالی سال ۱۳X۲ شرکت نسترن استخراج شده است:

	۱۳X۲/۱۲/۲۹	۱۳X۱/۱۲/۲۹
	ریال	ریال
تجهیزات	۷۵۰,۰۰۰	۶۰۰,۰۰۰
استهلاک انباشته تجهیزات	۵۲۰,۰۰۰	۴۸۰,۰۰۰
سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت	۳۰۰,۰۰۰	۲۰۰,۰۰۰
هزینه استهلاک تجهیزات	۱۵۰,۰۰۰	
سود حاصل از فروش تجهیزات	۸۰,۰۰۰	

در سال ۱۳X۲ تجهیزاتی به مبلغ ۳۵۰,۰۰۰ ریال خریداری شده است.

مطلوبست: محاسبه جریان‌های نقدی ناشی از فعالیت‌های سرمایه‌گذاری

حل:

تجهیزات

بدهکار	مبلغ	بستانکار	مبلغ
مانده ابتدای سال	۶۰۰,۰۰۰	بهای تمام شده تجهیزات فروخته شده	۲۰۰,۰۰۰
خرید طی سال	۳۵۰,۰۰۰	مانده پایان سال	۷۵۰,۰۰۰
	۹۵۰,۰۰۰		۹۵۰,۰۰۰

استهلاک انباشته تجهیزات

بدهکار	مبلغ	بستانکار	مبلغ
استهلاک انباشته تجهیزات فروخته شده	۱۱۰,۰۰۰	مانده ابتدای سال	۴۸۰,۰۰۰
مانده پایان سال	۵۲۰,۰۰۰	هزینه استهلاک	۱۵۰,۰۰۰
	۶۳۰,۰۰۰		۶۳۰,۰۰۰

وجوه حاصل از فروش تجهیزات ۱۷۰,۰۰۰ = ۸۰,۰۰۰ + ۱۱۰,۰۰۰ − ۲۰۰,۰۰۰

سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت

بدهکار	مبلغ	بستانکار	مبلغ
مانده ابتدای سال	۲۰۰,۰۰۰		
تحصیل سرمایه‌گذاری طی سال	۱۰۰,۰۰۰	مانده پایان سال	۳۰۰,۰۰۰
	۳۰۰,۰۰۰		۳۰۰,۰۰۰

فعالیت‌های سرمایه‌گذاری:

وجوه حاصل از فروش تجهیزات	۱۷۰,۰۰۰	
وجوه پرداختی بابت خرید تجهیزات	(۳۵۰,۰۰۰)	
وجوه پرداختی بابت تحصیل سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت	(۱۰۰,۰۰۰)	
جریان خالص خروج وجه نقد ناشی از فعالیت‌های سرمایه‌گذاری		(۲۸۰,۰۰۰)

محاسبه جریان‌های نقدی ناشی از فعالیت‌های تأمین مالی

نحوه محاسبه برخی از جریان‌های نقدی ناشی از فعالیت‌های تأمین مالی به شرح زیر است:

۱ـ وجوه حاصل از افزایش سرمایه ـ وجوه حاصل از افزایش سرمایه با استفاده از گردش حساب سرمایه به شرح زیر محاسبه می‌شود:

سرمایه

		مانده ابتدای دوره	×
مانده پایان دوره	×	وجوه حاصل از افزایش سرمایه	× ↑
	×		×

۲ـ بازپرداخت اصل تسهیلات مالی دریافتی ـ بازپرداخت اصل تسهیلات مالی دریافتی با استفاده از گردش حساب تسهیلات مالی دریافتی به شرح زیر محاسبه می‌شود:

تسهیلات مالی دریافتی

بازپرداخت اصل تسهیلات مالی دریافتی	× ↑	مانده ابتدای دوره	×
مانده پایان دوره	×	دریافت تسهیلات مالی	×
	×		×

مثال ۶ـ۱۵ـ اطلاعات زیر از صورت‌های مالی سال ۱۳X۲ شرکت یاسمن استخراج شده است:

	۱۳X۲/۱۲/۲۹	۱۳X۱/۱۲/۲۹
	ریال	ریال
تسهیلات مالی دریافتی	۲۲۰,۰۰۰	۲۰۰,۰۰۰
سرمایه	۶۰۰,۰۰۰	۴۰۰,۰۰۰

سایر اطلاعات به شرح زیر است:

۱ـ در سال ۱۳X۲ مبلغ ۱۳۰,۰۰۰ ریال تسهیلات از بانک ملت شعبه پیروزی اخذ شده است.

۲ـ ۵۰درصد افزایش سرمایه شرکت به صورت نقد و ۵۰درصد بقیه از محل سود انباشته بوده است.

مطلوبست: محاسبه جریان‌های نقدی ناشی از فعالیت‌های تأمین مالی

حل:

تسهیلات مالی دریافتی

بازپرداخت اصل تسهیلات	۱۱۰,۰۰۰ ↑	مانده ابتدای سال	۲۰۰,۰۰۰
مانده پایان سال	۲۲۰,۰۰۰	تسهیلات دریافتی	۱۳۰,۰۰۰
	۳۳۰,۰۰۰		۳۳۰,۰۰۰

فعالیت‌های تأمین مالی:

وجوه نقد حاصل از افزایش سرمایه	۱۰۰,۰۰۰	
تسهیلات مالی دریافتی	۱۳۰,۰۰۰	
بازپرداخت اصل تسهیلات مالی دریافتی	(۱۱۰,۰۰۰)	
جریان خالص ورود وجه نقد ناشی از فعالیت‌های تأمین مالی		۱۲۰,۰۰۰

موضوعات خاص گزارشگری جریان‌های نقدی

گزارش جریان‌های نقدی به صورت خالص

جریان‌های نقدی به طور معمول به صورت ناخالص گزارش می‌شوند. اما طبق استانداردهای حسابداری، جریان‌های نقدی زیر را می‌توان به صورت خالص گزارش کرد:

الف ـ دریافت‌ها و پرداخت‌های نقدی از جانب مشتریان، هنگامی که جریان‌های نقدی عملاً بیانگر فعالیت مشتری است و نه واحد تجاری. وصول مالیات‌های غیرمستقیم و عوارض از مشتریان و پرداخت آن به مراجع ذیربط نمونه‌ای از این‌گونه موارد است.

ب ـ دریافت‌ها و پرداخت‌های نقدی در رابطه با اقلامی که گردش آن‌ها سریع، مبلغ آن‌ها قابل ملاحظه و سررسید اولیه آن‌ها حداکثر سه ماه باشد. دریافت‌ها و پرداخت‌های مربوط به استقراض‌های کوتاه با سررسید کمتر از سه ماه و پرداخت‌ها و دریافت‌های ناشی از خرید و فروش سرمایه‌گذاری به شرط آن که به دفعات صورت گرفته، مبالغ مربوط قابل ملاحظه بوده و سرمایه‌گذاری‌ها دارای سررسید سه ماه یا کمتر باشد، نمونه‌هایی از این‌گونه موارد است.

علاوه بر موارد فوق، جریان‌های نقدی ناشی از فعالیت‌های عملیاتی زیر را در بانک‌ها و سایر مؤسسات مالی می‌توان به صورت خالص گزارش کرد:

الف ـ دریافت‌ها و پرداخت‌های نقدی مرتبط با قبول و بازپرداخت انواع سپرده‌ها

ب ـ سپرده‌گذاری نزد سایر بانک‌ها و مؤسسات مالی و برداشت از سپرده‌های مذکور

ج ـ تسهیلات و اعتبارات پرداختی به مشتریان و وصول اصل آن‌ها

جریان‌های نقدی ارزی

در صورت استفاده از روش غیرمستقیم جهت محاسبه خالص وجه نقد ناشی از فعالیت‌های عملیاتی، در موارد زیر تعدیل سود عملیاتی ضروری است:

الف ـ سود یا زیان ناشی از تسعیر معاملات عملیاتی تسویه شده و مانده‌های عملیاتی تسویه نشده که به موجب استانداردهای حسابداری یا قوانین آمره به سود و زیان دوره منظور نشده است[1].

۱ـ به عنوان مثال، در یک شرکت دولتی بابت سود تسعیر مطالبات ارزی در تاریخ ترازنامه ثبت زیر در دفاتر صورت می‌گیرد:

حساب‌های دریافتنی	×	
اندوخته تسعیر دارایی‌های ارزی		×

در روش غیرمستقیم، افزایش حساب‌های دریافتنی از سود عملیاتی کسر می‌شود، اما سود تسعیر در محاسبه سود عملیاتی منظور نشده، لذا برای خنثی کردن اثر آن باید افزایش اندوخته تسعیر دارایی‌های ارزی به سود عملیاتی اضافه شود.

ب - سود یا زیان ناشی از تسعیر معاملات غیرعملیاتی تسویه شده و مانده‌های غیرعملیاتی تسویه نشده که در محاسبه سود یا زیان عملیاتی دوره منظور شده است.

ج - سود یا زیان ناشی از تسعیر وجه نقد که در محاسبه سود یا زیان عملیاتی دوره منظور شده است.

لازم به ذکر است که در مورد بندهای الف و ب، تعدیلات انجام شده در محاسبه جریان‌های نقدی در سرفصل‌های اصلی مربوط منظور می‌شود و در ارتباط با بند ج، تعدیلات انجام شده به عنوان یکی از عوامل تطبیق بین مانده اول دوره و پایان دوره وجه نقد در صورت جریان وجوه نقد ارائه می‌شود.

جریان‌های نقدی استثنایی و غیرمترقبه

جریان های نقدی استثنایی به آن دسته از جریان‌های ورودی و خروجی وجه نقد اطلاق می‌شود که دارای اهمیت نسبی بوده و از فعالیت‌های عادی واحد تجاری ناشی می‌شود. این اقلام لزوماً با اقلام استثنایی مندرج در صورت سود و زیان ارتباط ندارد. به عنوان مثال، پیش‌دریافت عمده از خریداران در مواردی که دریافت آن معمول نبوده است به عنوان یک جریان نقدی استثنایی تلقی می‌شود.

جریان‌های نقدی استثنایی باید در صورت جریان وجوه نقد به طور جداگانه انعکاس یابد و افشای کافی در مورد ماهیت آن‌ها در یادداشت‌های توضیحی صورت گیرد.

جریان های نقدی غیر مترقبه به آن دسته از جریان‌های ورودی و خروجی وجه نقد اطلاق می‌شود که دارای اهمیت نسبی بوده و از رویدادهای خارج از فعالیت‌های عادی واحد تجاری ناشی می‌شود. این اقلام معمولاً با اقلام غیرمترقبه مندرج در صورت سود و زیان ارتباط دارد.

جریان‌های نقدی غیرمترقبه باید برحسب ماهیت و قبل از آثار مالیاتی آن تحت سرفصل‌های اصلی مربوط در صورت جریان وجوه نقد نشان داده شود و افشای کافی در مورد ماهیت آن‌ها در یادداشت‌های توضیحی صورت گیرد.

جریان‌های نقدی مرتبط با ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان

تغییرات در حساب‌ها و اسناد دریافتنی و پرداختنی عملیاتی اعم از کوتاه مدت و بلندمدت به عنوان اقلام تعدیل کننده سود عملیاتی جهت محاسبه وجه نقد ناشی از فعالیت‌های عملیاتی منظور می‌شود. یکی از حساب‌های بلندمدت غیرتجاری عملیاتی که در صورت‌های مالی واحد تجاری انعکاس داشته و نحوه برخورد با جریان‌های نقدی مربوط به آن دچار ابهام می‌باشد، ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان است. از آنجا که حساب مزبور یک بدهی بلندمدت عملیاتی است؛

الف - در روش غیرمستقیم، تغییرات مانده این حساب طی دوره، در تعدیل سود عملیاتی مدنظر قرار می‌گیرد.

ب - در روش مستقیم، هرگونه پرداخت از بابت مزایای پایان خدمت کارکنان در زمره جریان‌های نقدی عملیاتی منظور می‌شود.

معاملات غیرنقدی

معاملاتی که مستلزم استفاده از وجه نقد نیست، نباید در صورت جریان وجوه نقد انعکاس یابد. این معاملات، به استثنای

معاملات مربوط به فعالیت‌های عملیاتی، در صورت بااهمیت بودن باید در یادداشت‌های توضیحی به نحوی مناسب افشا شود. نمونه‌هایی از معاملات غیرنقدی به شرح زیر می‌باشد:

۱ـ تحصیل دارایی ثابت مشهود از طریق قرارداد اجاره سرمایه‌ای

۲ـ تحصیل دارایی ثابت مشهود در قبال تسهیلات مالی یا صدور سهام

۳ـ مبادله موجودی مواد اولیه یا موجودی کالای ساخته شده با دارایی ثابت مشهود

۴ـ افزایش سرمایه از محل مطالبات حال شده بستانکاران

۵ـ جایگزینی وام‌های بلندمدت با وام‌های بلندمدت دیگر

لازم به توضیح است که تغییرات در چارچوب حقوق صاحبان سرمایه که مبین طبقه‌بندی مجدد حساب‌های تشکیل دهنده حقوق صاحبان سرمایه است از قبیل تخصیص اندوخته از محل سود انباشته، افزایش سرمایه از محل اندوخته‌ها، اعلام سود سهمی و تجزیه سهام، در زمره معاملات غیرنقدی مستلزم افشا تلقی نمی‌شود.

تعدیلات سنواتی

تعدیلات سنواتی از نظر تأثیر آن بر صورت جریان وجوه نقد به دو گروه تقسیم می‌شود:

۱ـ **تعدیلات سنواتی که بر جریان‌های نقدی دوره جاری تأثیری ندارد.** این گونه تعدیلات در صورت جریان وجوه نقد انعکاس نمی‌یابد و تنها موجب اصلاح اقلام مقایسه‌ای صورت جریان وجوه نقد می‌گردد. تعدیل استهلاک انباشته دارایی‌های ثابت مشهود، اصلاح آثار انباشته ناشی از تغییر در رویه‌های حسابداری و اصلاح اشتباهات ناشی از عدم ثبت فروش‌های نقدی در دوره‌های قبل، نمونه‌هایی از این گونه تعدیلات سنواتی است.

۲ـ **تعدیلات سنواتی که بر جریان‌های نقدی دوره جاری تأثیرگذار می‌باشند.** این‌گونه تعدیلات برحسب ماهیت در سرفصل‌های اصلی مربوط در صورت جریان وجوه نقد (بدون ذکر عنوان تعدیلات سنواتی) منظور می‌شود. پرداخت هزینه‌های عملیاتی و مالیات دوره‌های قبل در دوره جاری که در ارتباط با آن‌ها در دوره مالی قبل ذخیره درنظر گرفته نشده است، نمونه‌هایی از این گونه تعدیلات سنواتی است.

صورت جریان وجوه نقد تلفیقی

صورت جریان وجوه نقد تلفیقی تنها باید دربرگیرنده جریان‌های نقدی خارج از گروه باشد و کلیه جریان‌های نقدی داخل گروه باید در تهیه صورت جریان وجوه نقد تلفیقی حذف شود. در خصوص صورت جریان وجوه نقد تلفیقی موارد زیر قابل ذکر است:

۱ـ مبلغ جریان‌های نقدی خروجی ناشی از تحصیل یا جریان‌های نقدی ورودی حاصل از فروش واحدهای تجاری فرعی باید در صورت جریان وجوه نقد تلفیقی به طور جداگانه تحت سرفصل "فعالیت‌های سرمایه‌گذاری" گزارش شود.

۲ـ سود سهام پرداختی به سهامداران اقلیت باید در صورت جریان وجوه نقد تلفیقی به طور جداگانه تحت سرفصل "بازده سرمایه‌گذاری‌ها و سود پرداختی بابت تأمین مالی" انعکاس یابد.

مثال جامع - صورت سود و زیان سال ۱۳X۲ و ترازنامه پایان سال ۱۳X۲ شرکت یاس در زیر ارائه شده است:

شرکت یاس
صورت سود و زیان
برای سال مالی منتهی به ۱۳X۲/۱۲/۲۹

	ریال	ریال
فروش خالص		۷۷۰,۰۰۰
ـ بهای تمام شده کالای فروش‌رفته		(۴۰۰,۰۰۰)
سود ناخالص		۳۷۰,۰۰۰
ـ هزینه‌های عملیاتی		(۱۵۰,۰۰۰)
سود عملیاتی		۲۲۰,۰۰۰
هزینه‌های مالی	(۱۰,۰۰۰)	
زیان ناشی از فروش تجهیزات	(۱۰,۰۰۰)	
		(۲۰,۰۰۰)
سود قبل از مالیات		۲۰۰,۰۰۰
ـ مالیات بر درآمد		(۵۰,۰۰۰)
سود خالص		۱۵۰,۰۰۰

شرکت یاس
ترازنامه
در تاریخ ۱۳X۲/۱۲/۲۹

	X۲/۱۲/۲۹	X۱/۱۲/۲۹		X۲/۱۲/۲۹	X۱/۱۲/۲۹
	ریال	ریال		ریال	ریال
موجودی نقد	۹۰,۰۰۰	۴۶,۰۰۰	حساب‌های پرداختنی	۴۵,۰۰۰	۲۹,۰۰۰
حساب‌های دریافتنی	۷۸,۰۰۰	۴۸,۰۰۰	ذخیره مالیات	۶۵,۰۰۰	۴۸,۰۰۰
موجودی کالا	۸۵,۰۰۰	۴۰,۰۰۰	تسهیلات مالی دریافتی	۶۰,۰۰۰	۹۰,۰۰۰
پیش‌پرداخت هزینه‌ها	۱۲,۰۰۰	۱۷,۰۰۰	ذخیره‌مزایای‌پایان‌خدمت	۵۰,۰۰۰	۳۰,۰۰۰
ساختمان	۳۰۰,۰۰۰	۳۰۰,۰۰۰	سرمایه	۱۵۰,۰۰۰	۱۰۰,۰۰۰
استهلاک انباشته ساختمان	(۸۰,۰۰۰)	(۶۰,۰۰۰)	سود انباشته	۱۵۵,۰۰۰	۱۳۰,۰۰۰
تجهیزات	۸۰,۰۰۰	۷۰,۰۰۰			
استهلاک انباشته تجهیزات	(۴۰,۰۰۰)	(۳۴,۰۰۰)			
	۵۲۵,۰۰۰	۴۲۷,۰۰۰		۵۲۵,۰۰۰	۴۲۷,۰۰۰

اطلاعات زیر نیز دردست می‌باشد:

۱ـ در سال ۱۳X۲ تجهیزاتی که بهای تمام شده آن ۳۲,۰۰۰ ریال و ارزش دفتری آن ۲۲,۰۰۰ ریال بود به طور نقد به فروش رسیده است.

۲ـ هزینه‌های عملیاتی شامل ۳۶,۰۰۰ ریال هزینه استهلاک دارایی‌های ثابت و ۲۰,۰۰۰ ریال هزینه مزایای پایان‌خدمت کارکنان می‌باشد.

۳ـ در طی سال ۱۳X۲ هیچ‌گونه پرداختی بابت مزایای پایان خدمت کارکنان صورت نگرفته است.

۴ـ در سال ۱۳X۲ هیچ‌گونه تسهیلاتی از بانک‌ها دریافت نشده است.

۵ـ افزایش سرمایه شرکت از محل سود انباشته بوده است.

مطلوبست:

۱) تهیه صورت جریان وجوه نقد به روش مستقیم

۲) تهیه صورت تطبیق سود عملیاتی با خالص جریان وجوه نقد ناشی از فعالیت‌های عملیاتی

حل: برای تهیه صورت جریان وجوه نقد ابتدا جریان‌های نقدی ناشی از هر یک از سرفصل‌های اصلی صورت جریان وجوه نقد به شرح زیر محاسبه می‌شود:

۱ـ جریان‌های نقدی ناشی از فعالیت‌های عملیاتی

وجوه نقد دریافتی بابت فروش کالا ۷۴۰,۰۰۰ = (۱)۳۰,۰۰۰ − ۷۷۰,۰۰۰

(۱) افزایش در حساب‌های دریافتنی تجاری

خرید ۴۴۵,۰۰۰ = ۴۰,۰۰۰ − ۸۵,۰۰۰ + ۴۰۰,۰۰۰

وجوه نقد پرداختی بابت خرید کالا ۴۲۹,۰۰۰ = (۲)۱۶,۰۰۰ − ۴۴۵,۰۰۰

(۲) افزایش در حساب‌های پرداختنی تجاری

وجوه نقد پرداختی بابت هزینه‌های عملیاتی ۸۹,۰۰۰ = (۵)۵,۰۰۰ − (۴)۲۰,۰۰۰ − (۳)۳۶,۰۰۰ − ۱۵۰,۰۰۰

(۳) هزینه استهلاک

(۴) هزینه مزایای پایان خدمت کارکنان

(۵) کاهش در پیش‌پرداخت هزینه‌ها

۲ـ جریان‌های نقدی ناشی از بازده سرمایه‌گذاری‌ها و سود پرداختی بابت تأمین مالی

سود و زیان انباشته

افزایش سرمایه	۵۰,۰۰۰	مانده ابتدای سال	۱۳۰,۰۰۰
سود سهام پرداختی	۷۵,۰۰۰	سود خالص سال جاری	۱۵۰,۰۰۰
مانده پایان سال	۱۵۵,۰۰۰		
	۲۸۰,۰۰۰		۲۸۰,۰۰۰

هزینه‌های مالی (هزینه سود تضمین شده تسهیلات مالی دریافتی) به مبلغ ۱۰,۰۰۰ ریال نیز تحت سرفصل بازده سرمایه‌گذاری‌ها و سود پرداختی بابت تأمین مالی طبقه‌بندی می‌شود.

۳ـ مالیات بر درآمد

ذخیره مالیات

مالیات بر درآمد پرداختی	۳۳,۰۰۰	مانده ابتدای سال	۴۸,۰۰۰
مانده پایان سال	۶۵,۰۰۰	مالیات بر درآمد سال جاری	۵۰,۰۰۰
	۹۸,۰۰۰		۹۸,۰۰۰

۴ـ جریان‌های نقدی ناشی از فعالیت‌های سرمایه‌گذاری

زیان حاصل از فروش تجهیزات − ارزش دفتری تجهیزات فروخته شده = وجوه حاصل از فروش تجهیزات

۱۲,۰۰۰ = ۱۰,۰۰۰ − ۲۲,۰۰۰

تجهیزات

مانده ابتدای سال	۷۰,۰۰۰	تجهیزات فروخته شده	۳۲,۰۰۰
تجهیزات خریداری شده	۴۲,۰۰۰	مانده پایان سال	۸۰,۰۰۰
	۱۱۲,۰۰۰		۱۱۲,۰۰۰

۵ـ جریان‌های نقدی ناشی از فعالیت‌های تأمین مالی

تسهیلات مالی دریافتی

پرداختی طی سال	۳۰,۰۰۰	مانده ابتدای سال	۹۰,۰۰۰
مانده پایان سال	۶۰,۰۰۰		
	۹۰,۰۰۰		۹۰,۰۰۰

پس از محاسبه جریان‌های نقدی ناشی از هر یک از سرفصل‌های اصلی صورت جریان وجوه نقد، صورت جریان وجوه نقد به شرح زیر تهیه می‌شود:

شرکت یاس
صورت جریان وجوه نقد
برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳X۲

	یادداشت	ریال	ریال
فعالیت‌های عملیاتی:			
وجوه نقد دریافتی بابت فروش کالا		۷۴۰,۰۰۰	
وجوه نقد پرداختی بابت خرید کالا		(۴۲۹,۰۰۰)	
وجوه نقد پرداختی بابت هزینه‌های عملیاتی		(۸۹,۰۰۰)	
جریان خالص ورود وجه نقد ناشی از فعالیت‌های عملیاتی	۱		۲۲۲,۰۰۰
بازده سرمایه‌گذاری‌ها و سود پرداختی بابت تأمین مالی:			
سود سهام پرداختی		(۷۵,۰۰۰)	
سود تضمین شده پرداختی		(۱۰,۰۰۰)	
جریان خالص خروج وجه نقد ناشی از بازده سرمایه‌گذاری‌ها و سود پرداختی بابت تأمین مالی			(۸۵,۰۰۰)
مالیات بر درآمد:			
مالیات بر درآمد پرداختی			(۳۳,۰۰۰)
فعالیت‌های سرمایه‌گذاری:			
وجوه حاصل از فروش تجهیزات		۱۲,۰۰۰	
وجوه پرداختی بابت خرید تجهیزات		(۴۲,۰۰۰)	
جریان خالص خروج وجه نقد ناشی از فعالیت‌های سرمایه‌گذاری			(۳۰,۰۰۰)
جریان خالص ورود وجه نقد قبل از فعالیت‌های تأمین مالی			۷۴,۰۰۰
فعالیت‌های تأمین مالی:			
بازپرداخت اصل تسهیلات مالی دریافتی			(۳۰,۰۰۰)
خالص افزایش در وجه نقد			۴۴,۰۰۰
مانده وجه نقد در ابتدای سال			۴۶,۰۰۰
مانده وجه نقد در پایان سال			۹۰,۰۰۰

(۱) صورت تطبیق سود عملیاتی با جریان خالص ورود وجه نقد ناشی از فعالیت‌های عملیاتی به شرح زیر است:

	ریال
سود عملیاتی	۲۲۰,۰۰۰
+ هزینه استهلاک	۳۶,۰۰۰
+ خالص افزایش در ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان	۲۰,۰۰۰
− افزایش حساب‌های دریافتنی تجاری	(۳۰,۰۰۰)
− افزایش موجودی کالا	(۴۵,۰۰۰)
+ کاهش پیش‌پرداخت هزینه‌ها	۵,۰۰۰
+ افزایش حساب‌های پرداختنی تجاری	۱۶,۰۰۰
	۲۲۲,۰۰۰

پرسش‌های چهارگزینه‌ای

۱ـ صورت جریان وجوه نقد، کدامیک از موارد زیر را باید به وضوح نشان دهد؟

الف) جریان خالص ورود (خروج) وجه نقد قبل از مالیات بر درآمد

ب) جریان خالص ورود (خروج) وجه نقد قبل از فعالیت‌های عملیاتی

ج) جریان خالص ورود (خروج) وجه نقد قبل از فعالیت‌های تأمین مالی

د) جریان خالص ورود (خروج) وجه نقد قبل از فعالیت‌های سرمایه‌گذاری

۲ـ جریان‌های نقدی ورودی و خروجی مرتبط با کدامیک از سرفصل‌های زیر باید برمبنای خالص در صورت جریان وجوه نقد انعکاس یابد؟

الف) فعالیت‌های عملیاتی

ب) فعالیت‌های سرمایه‌گذاری

ج) فعالیت‌های تأمین مالی

د) بازده سرمایه‌گذاری‌ها و سود پرداختی بابت تأمین مالی

۳ـ هنگام تهیه صورت جریان وجوه نقد به روش غیرمستقیم، در تطبیق سود عملیاتی با خالص جریان‌های نقدی ناشی از فعالیت‌های عملیاتی، افزایش در مانده حساب تسهیلات مالی دریافتی در پایان دوره نسبت به اول دوره:

الف) از سود عملیاتی کسر می‌شود.

ب) به سود عملیاتی اضافه می‌شود.

ج) به سود عملیاتی اضافه و سپس از آن کسر می‌شود.

د) اصلاً در بخش فعالیت‌های عملیاتی گزارش نمی‌شود.

۴ـ تأثیر افزایش در مانده حساب‌های دریافتنی بر خالص جریان‌های نقدی ناشی از فعالیت‌های عملیاتی، در هر یک از روش‌های زیر چگونه است؟

	روش مستقیم	روش غیر مستقیم
الف)	کاهش	کاهش
ب)	کاهش	بدون تأثیر
ج)	بدون تأثیر	کاهش
د)	بدون تأثیر	بدون تأثیر

۵ـ سود دریافتی بابت سپرده سرمایه‌گذاری کوتاه مدت و بلندمدت تحت کدامیک از سرفصل‌های زیر در صورت جریان وجوه نقد طبقه‌بندی می‌شود؟

الف) فعالیت‌های عملیاتی

ب) فعالیت‌های سرمایه‌گذاری

ج) فعالیت‌های تأمین مالی

د) بازده سرمایه‌گذاری‌ها و سود پرداختی بابت تأمین مالی

۶ـ کدامیک از موارد زیر جریان نقدی مرتبط با بازده سرمایه‌گذاری‌ها و سود پرداختی بابت تأمین مالی نیست؟

الف) سود ناشی از فروش دارایی ثابت مشهود

ب) هزینه تأمین مالی اقساط اجاره به شرط تملیک

ج) هزینه تأمین مالی منظور شده به حساب دارایی ثابت

د) سود سهام دریافتی از شرکت سرمایه‌پذیری که سرمایه‌گذاری در آن به روش ارزش ویژه انعکاس یافته است.

۷ـ جریان‌های نقدی مرتبط با مالیات بر درآمد دربرگیرنده کدامیک از جریان‌های نقدی زیر نیست؟

الف) پیش‌پرداخت مالیات

ب) مالیات بر درآمد پرداختی

ج) مالیات‌های تکلیفی پرداختی

د) استرداد مبالغ پرداختی بابت مالیات

۸ـ سود عملیاتی و مالیات بر درآمد شرکت سهامی لاله در سال ۱۳X۱ به ترتیب ۶۰۰,۰۰۰ ریال و ۱۵۰,۰۰۰ ریال است.
اطلاعات زیر نیز از مدارک حسابداری شرکت استخراج شده است:

	۱۳X۱/۱۲/۲۹	۱۳X۱/۱/۱
	ریال	ریال
بدهکاران تجاری	۱۶۰,۰۰۰	۱۴۰,۰۰۰
بستانکاران تجاری	۱۵۵,۰۰۰	۱۵۵,۰۰۰
ذخیره مالیات	۱۷۵,۰۰۰	۱۶۰,۰۰۰
هزینه استهلاک دارایی‌های ثابت	۳۵,۰۰۰	

خالص جریان ورود وجه نقد ناشی از فعالیت‌های عملیاتی و مالیات بر درآمد پرداختی در صورت جریان وجوه نقد به ترتیب چند ریال گزارش می‌شوند؟

الف) ۵۸۵,۰۰۰ ریال و ۱۳۵,۰۰۰ ریال

ب) ۶۰۰,۰۰۰ ریال و ۱۵۰,۰۰۰ ریال

ج) ۶۱۵,۰۰۰ ریال و ۱۳۵,۰۰۰ ریال

د) ۶۱۵,۰۰۰ ریال و ۱۶۵,۰۰۰ ریال

۹ـ کدامیک از موارد زیر فعالیت سرمایه‌گذاری تلقی نمی‌شود؟

الف) تحصیل دارایی‌های نامشهود

ب) تحصیل سرمایه‌گذاری کوتاه‌مدت

ج) پرداخت تسهیلات به کارکنان

د) واگذاری سرمایه‌گذاری بلندمدت

۱۰ـ کدامیک از موارد زیر در صورت جریان وجوه نقد تحت سرفصل فعالیت‌های تأمین مالی طبقه‌بندی می‌شود؟

الف) عواید حاصل از فروش زمین

ب) وجوه نقد پرداختی بابت سود سهام

ج) پرداخت تسهیلات به اشخاص مستقل از واحد تجاری

د) وجوه نقد پرداختی بابت اصل اقساط تسهیلات مالی دریافتی

● مدارک حسابداری شرکت لادن انجام معاملات زیر را در سال ۱۳X۱ نشان می‌دهد:

	ریال
وجوه نقد حاصل از انتشار سهام عادی	۷۵۰,۰۰۰
فروش نقدی سرمایه‌گذاری در اوراق مشارکت	۱۵۰,۰۰۰
پرداخت سود نقدی سهام	۱۸۰,۰۰۰
پرداخت وام قرض‌الحسنه به سایر اشخاص	۱۳۵,۰۰۰
کاهش حساب‌های دریافتنی	۳۰,۰۰۰
افزایش حساب‌های پرداختنی	۶۰,۰۰۰

با توجه به اطلاعات فوق، به سؤالات ۱۱ و ۱۲ پاسخ دهید:

۱۱ـ وجه نقد حاصل از فعالیت‌های سرمایه‌گذاری در سال ۱۳X۱ چند ریال است؟

الف) ۱۵,۰۰۰ ریال ب) ۴۵,۰۰۰ ریال ج) ۱۰۵,۰۰۰ ریال د) ۱۵۰,۰۰۰ ریال

۱۲ـ وجه نقد حاصل از فعالیت‌های تأمین مالی در سال ۱۳X۱ چند ریال است؟

الف) ۴۳۵,۰۰۰ ریال ب) ۵۲۵,۰۰۰ ریال ج) ۵۷۰,۰۰۰ ریال د) ۷۵۰,۰۰۰ ریال

۱۳ـ هنگام تطبیق سود عملیاتی و خالص جریان‌های نقدی ناشی از فعالیت‌های عملیاتی، تغییر در مانده کدامیک از حساب‌های زیر موجب تعدیل سود عملیاتی می‌شود؟

الف) سود سهام پرداختنی ب) سود تضمین شده پرداختنی

ج) ذخیره مالیات بر درآمد د) ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان

۱۴ـ کدامیک از جملات زیر صحیح نیست؟

الف) جریان‌های نقدی استثنایی لزوماً با اقلام مندرج در صورت سود و زیان ارتباط ندارد.

ب) جریان‌های نقدی غیرمترقبه معمولاً با اقلام مندرج در صورت سود و زیان ارتباط دارد.

ج) جریان‌های نقدی استثنایی از رویدادهای خارج از فعالیت‌های عادی واحد تجاری ناشی می‌شود.

د) جریان‌های نقدی غیرمترقبه از رویدادهای خارج از فعالیت‌های عادی واحد تجاری ناشی می‌شود.

۱۵ـ کدامیک از موارد زیر در صورت جریان وجوه نقد یا در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی افشا می‌شود؟

I. سود یا زیان ناشی از تسعیر موجودی نقدی ارزی

II. افزایش سرمایه از محل مطالبات حال شده بستکانکاران

	I	II
الف)	بله	بله
ب)	بله	خیر
ج)	خیر	بله
د)	خیر	خیر

مسائل

۱ـ۱۵ـ مشخص کنید هر یک از اقلام زیر چگونه در صورت جریان وجوه نقد گزارش می‌شود؟

الف) اعلام و توزیع سود سهمی

ب) پرداخت مالیات‌های تکلیفی

ج) پرداخت مزایای پایان خدمت کارکنان

د) خرید ماشین‌آلات در قبال صدور سهام

هـ) پرداخت مالیات بر درآمد سال مالی قبل

و) تخصیص اندوخته قانونی از محل سود انباشته

ز) افزایش سرمایه از محل اندوخته توسعه و تکمیل

ح) خرید زمین در قبال تسهیلات مالی دریافتی از بانک

ط) افزایش سرمایه از محل مطالبات حال شده اشخاص

ی) هزینه مطالبات سوخت شده (در روش ایجاد ذخیره)

ک) پرداخت اقساط قرارداد اجاره به شرط تملیک ساختمان

ل) تحصیل دارایی ثابت مشهود از طریق قرارداد اجاره به شرط تملیک

۲ـ۱۵ـ اطلاعات زیر از مدارک حسابداری شرکت ارکیده استخراج شده است:

	۱۳X۱/۱۲/۲۹	۱۳X۱/۱/۱
	ریال	ریال
حساب‌های دریافتنی	۱۹۰,۰۰۰	۱۶۵,۰۰۰
ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول	۱۵,۰۰۰	۱۲,۰۰۰

فروش نسیه و هزینه مطالبات مشکوک‌الوصول سال ۱۳X۱ به ترتیب ۴۵۰,۰۰۰ ریال و ۸,۰۰۰ ریال بوده است.

مطلوبست: محاسبه وجوه نقد دریافتی از مشتریان در سال ۱۳X۱

۳ـ۱۵ـ اطلاعات زیر از مدارک حسابداری شرکت ارغوان استخراج شده است:

	۱۳X۱/۱۲/۲۹	۱۳X۱/۱/۱
	ریال	ریال
موجودی کالا	۱۸۷,۰۰۰	۱۳۵,۰۰۰
حساب‌های پرداختنی	۲۴۶,۰۰۰	۲۲۵,۰۰۰

بهای تمام شده کالای فروش رفته طبق صورت سود و زیان سال ۱۳X۱ مبلغ ۶۲۴,۰۰۰ ریال بوده است.

مطلوبست: محاسبه وجوه نقد پرداختی بابت خرید کالا در سال ۱۳X۱

۴ـ۱۵ـشرکت ارغنون یک شرکت پیمانکاری است. این شرکت ۵درصد مالیات مکسوره از صورت وضعیت‌های خود را در دفاتر به عنوان پیش‌پرداخت مالیات ثبت می‌نماید. اطلاعات زیر از مدارک حسابداری شرکت استخراج شده است:

	۱۳X۱/۱۲/۲۹	۱۳X۱/۱/۱
	ریال	ریال
پیش‌پرداخت مالیات	۱۶۷,۰۰۰	۱۲۰,۰۰۰
ذخیره مالیات	۴۲۶,۰۰۰	۲۵۳,۰۰۰

مالیات بردرآمد محاسبه شده برای سال ۱۳X۱ مبلغ ۳۵۰,۰۰۰ ریال بوده است.

مطلوبست: محاسبه وجوه نقد پرداختی بابت مالیات بر درآمد جهت انعکاس در صورت جریان وجوه نقد

۵ـ۱۵ـاطلاعات زیر از صورت‌های مالی سال ۱۳X۲ شرکت سنبل استخراج شده است:

	۱۳X۲/۱۲/۲۹	۱۳X۱/۱۲/۲۹
	ریال	ریال
زمین	۵۴۳,۰۰۰	۲۳۵,۰۰۰
ساختمان	۸۸۴,۰۰۰	۷۷۲,۰۰۰
استهلاک انباشته ساختمان	۱۴۲,۰۰۰	۱۲۵,۰۰۰
سود حاصل از فروش یک قطعه زمین	۷۵,۰۰۰	
زیان حاصل از فروش یک دستگاه ساختمان	۲۲,۰۰۰	
هزینه استهلاک ساختمان	۱۲۵,۰۰۰	

در سال ۱۳X۱ یک قطعه زمین به بهای تمام شده ۱۳۰,۰۰۰ ریال به فروش رسیده و یک دستگاه ساختمان به مبلغ ۳۵۰,۰۰۰ ریال خریداری شده است.

مطلوبست: محاسبه جریان‌های نقدی ورودی و خروجی مرتبط با فعالیت‌های سرمایه‌گذاری جهت انعکاس در صورت جریان وجوه نقد

۶ـ۱۵ـاطلاعات زیر از صورت‌های مالی سال ۱۳X۲ شرکت نیلوفر استخراج شده است:

	۱۳X۲/۱۲/۲۹	۱۳X۱/۱۲/۲۹
	ریال	ریال
تسهیلات مالی دریافتی	۲۲۰,۰۰۰	۳۳۰,۰۰۰
سود وکارمزد سنوات آتی	۶۰,۰۰۰	۸۰,۰۰۰
سود سهام پرداختنی	۴۲,۰۰۰	۲۵,۰۰۰
سرمایه	۶۰۰,۰۰۰	۴۰۰,۰۰۰
سود انباشته	۲۴۳,۰۰۰	۱۷۵,۰۰۰

سایر اطلاعات به شرح زیر است:

۱ـ افزایش سرمایه شرکت به صورت نقدی بوده است.

۲ـ شرکت در سال ۱۳X۲ معادل ۱۶۸,۰۰۰ ریال سود خالص داشته است.

مطلوبست:

۱) محاسبه جریان‌های نقدی ورودی و خروجی مرتبط با فعالیت‌های تأمین مالی

۲) محاسبه جریان‌های نقدی ورودی و خروجی مرتبط با بازده سرمایه‌گذاری‌ها و سود پرداختی بابت تأمین مالی

۷ـ۱۵ـ صورت سود و زیان و صورت تطبیق سود عملیاتی با خالص جریان‌های نقدی ناشی از فعالیت‌های عملیاتی شرکت بنفشه در زیر ارائه شده است:

شرکت بنفشه

صورت سود و زیان

برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳X۱

	ریال	ریال
فروش		۸۴۰,۰۰۰
ـ بهای تمام شده فروش		(۳۷۰,۰۰۰)
سود ناخالص		۴۷۰,۰۰۰
ـ هزینه‌های عملیاتی:		
هزینه حقوق	(۸۵,۰۰۰)	
هزینه استهلاک	(۲۵,۰۰۰)	
سایر هزینه‌های عملیاتی	(۲۰,۰۰۰)	
		(۱۳۰,۰۰۰)
سود عملیاتی		۳۴۰,۰۰۰
سود حاصل از فروش زمین		۲۰,۰۰۰
سود قبل از مالیات		۳۶۰,۰۰۰
ـ مالیات بر درآمد		(۸۵,۰۰۰)
سود خالص		۲۷۵,۰۰۰

صورت تطبیق سود عملیاتی

	ریال
سود عملیاتی	۳۴۰,۰۰۰
هزینه استهلاک	۲۵,۰۰۰
افزایش حساب‌های دریافتنی	(۴۳,۰۰۰)
کاهش موجودی کالا	۵۴,۰۰۰
کاهش حساب‌های پرداختنی	(۲۷,۰۰۰)
افزایش حقوق پرداختنی	۱۲,۰۰۰
خالص جریان‌های نقدی	۳۶۱,۰۰۰

مطلوبست: محاسبه هر یک از مبالغ زیر برای سال ۱۳X۱:

۱) وجوه نقد دریافتی بابت فروش کالا

۲) وجوه نقد پرداختی بابت خرید کالا

۳) وجوه نقد پرداختی بابت هزینه حقوق

۸ـ۱۵ـ اطلاعات زیر از صورت‌های مالی سال ۱۳X۱ شرکت مریم استخراج شده است:

	ریال
سود عملیاتی	۲۵۰,۰۰۰
افزایش حساب‌های دریافتنی	۲۰,۰۰۰
کاهش حساب‌های پرداختنی	۱۲,۰۰۰
افزایش موجودی کالا	۳۳,۰۰۰
افزایش استهلاک انباشته	۲۰,۰۰۰
هزینه استهلاک	۲۴,۰۰۰
کاهش ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول	۲,۰۰۰
افزایش ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان	۱۴,۰۰۰
سود حاصل از فروش تجهیزات	۶,۰۰۰
زیان حاصل از فروش سرمایه‌گذاری‌ها	۵,۰۰۰
افزایش ذخیره مالیات	۱۶,۰۰۰
افزایش ذخیره کاهش ارزش موجودی کالا	۳,۰۰۰
کاهش پیش‌پرداخت هزینه‌ها	۹,۰۰۰
افزایش پیش دریافت فروش	۷,۰۰۰

مطلوبست: تهیه صورت تطبیق سود عملیاتی با خالص جریان‌های نقدی ناشی از فعالیت‌های عملیاتی

۹ـ۱۵ـ جداول مربوط به جریان‌های نقدی ناشی از فعالیت‌های عملیاتی شرکت میخک (به روش مستقیم و غیرمستقیم) در زیر ارائه شده است:

جریان‌های نقدی ناشی از فعالیت‌های عملیاتی

روش غیرمستقیم	ریال	روش مستقیم	ریال
سود عملیاتی	؟	وجوه نقد دریافتی بابت فروش کالا	؟
هزینه استهلاک	۱۸,۰۰۰	وجوه نقد پرداختی بابت خرید کالا	(۳۴۸,۰۰۰)
افزایش حساب‌های دریافتنی تجاری	(۱۲,۰۰۰)	وجوه نقد پرداختی بابت حقوق	؟
کاهش موجودی کالا	۴۸,۰۰۰	وجوه نقد پرداختی بابت استهلاک	؟
کاهش حساب‌های پرداختنی تجاری	(۳۶,۰۰۰)	وجوه نقد پرداختی بابت سایر هزینه‌ها	؟
افزایش حقوق پرداختنی	۱۲,۰۰۰	خالص جریان‌های نقدی	؟
افزایش پیش‌پرداخت هزینه‌ها	(۶,۰۰۰)		
خالص جریان‌های نقدی	؟		

صورت سود و زیان شرکت نیز به شرح زیر می‌باشد:

صورت سود و زیان

	ریال
فروش	۷۰۰,۰۰۰
بهای تمام شده کالای فروش رفته	؟
هزینه حقوق	(۷۸,۰۰۰)
هزینه استهلاک	(۱۸,۰۰۰)
سایر هزینه‌های عملیاتی	(۴۲,۰۰۰)
سود عملیاتی	؟

مطلوبست: محاسبه اعداد مجهول جداول فوق با استفاده از رابطه بین سود عملیاتی و جریان‌های نقدی ناشی از فعالیت‌های عملیاتی

۱۰ـ۱۵ـ اطلاعات زیر از تجزیه و تحلیل حساب‌های شرکت رازقی برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳X۱ بدست آمده است:

	ریال
سود عملیاتی	۴۰۰,۰۰۰
سود خالص سال جاری	۲۷۰,۰۰۰
سود انباشته ابتدای سال	۸۵,۰۰۰
سود انباشته پایان سال	۱۳۵,۰۰۰
افزایش حساب‌های دریافتنی تجاری	۲۳۰,۰۰۰
کاهش موجودی کالا	۴۵,۰۰۰
افزایش حساب‌های پرداختنی تجاری	۱۸۳,۰۰۰
افزایش سفارشات و پیش‌پرداخت‌ها	۵۴,۰۰۰
کاهش پیش دریافت‌ها	۱۸,۰۰۰
افزایش ذخیره مالیات	۶۵,۰۰۰
افزایش سود سهام پرداختنی	۴۰,۰۰۰
خرید تجهیزات	۲۳۵,۰۰۰
افزایش سود تضمین شده پرداختنی	۱۵,۰۰۰
فروش تجهیزات (ارزش دفتری)	۲۶۰,۰۰۰
سود حاصل از فروش تجهیزات	۴۵,۰۰۰
وجوه حاصل از افزایش سرمایه	۲۰۰,۰۰۰
هزینه استهلاک تجهیزات	۶۰,۰۰۰
خرید سهام شرکت‌های پذیرفته شده در بورس	۳۵,۰۰۰
افزایش تسهیلات مالی دریافتی	۱۶۰,۰۰۰
مالیات بر درآمد سال جاری	۹۰,۰۰۰
مانده وجه نقد در ابتدای سال	۱۵۰,۰۰۰

مطلوبست: تهیه صورت جریان وجوه نقد به روش غیرمستقیم

۱۱ـ۱۵ـصورت سود و زیان و گردش حساب سود انباشته سال ۱۳X۲ شرکت آزالیا به شرح زیر است:

صورت سود و زیان

	ریال	ریال
فروش		۹۰۰,۰۰۰
ـ بهای تمام شده کالای فروش‌رفته		(۴۲۵,۰۰۰)
سود ناخالص		۴۷۵,۰۰۰
ـ هزینه‌های عملیاتی:		
هزینه حقوق	(۱۲۰,۰۰۰)	
هزینه استهلاک	(۴۵,۰۰۰)	
سایر هزینه‌های عملیاتی	(۴۲,۰۰۰)	
		(۲۰۷,۰۰۰)
سود عملیاتی		۲۶۸,۰۰۰
درآمدها و هزینه‌های غیرعملیاتی:		
هزینه‌های مالی	(۸۸,۰۰۰)	
سود حاصل از فروش دارایی‌های ثابت مشهود	۲۴,۰۰۰	
		(۶۴,۰۰۰)
سود قبل از مالیات		۲۰۴,۰۰۰
ـ مالیات بر درآمد		(۵۱,۰۰۰)
سود خالص		۱۵۳,۰۰۰

گردش حساب سود انباشته

سود خالص	۱۵۳,۰۰۰
سود انباشته در ابتدای سال	۵۰,۰۰۰
سود قابل تخصیص	۲۰۳,۰۰۰
ـ سود سهام پیشنهادی	(۸۰,۰۰۰)
سود انباشته در پایان سال	۱۲۳,۰۰۰

اطلاعات مربوط به مانده‌های برخی از اقلام ترازنامه نیز به شرح زیر است:

	۱۳X۲/۱۲/۲۹	۱۳X۱/۱۲/۲۹
	ریال	ریال
حساب‌های دریافتنی تجاری	۳۱۷,۰۰۰	۲۵۳,۰۰۰
موجودی کالا	۳۸۹,۰۰۰	۴۳۶,۰۰۰
حساب‌های پرداختنی تجاری	۲۴۵,۰۰۰	۲۱۸,۰۰۰
حقوق پرداختنی	۵۸,۰۰۰	۶۲,۰۰۰
سود و کارمزد پرداختنی	۴۷,۰۰۰	۴۳,۰۰۰
سود سهام پیشنهادی و پرداختنی	۹۵,۰۰۰	۶۰,۰۰۰
ذخیره مالیات	۴۸,۰۰۰	۵۴,۰۰۰
دارایی‌های ثابت مشهود	۵۲۰,۰۰۰	۴۲۰,۰۰۰
استهلاک انباشته	۱۴۰,۰۰۰	۱۲۰,۰۰۰
تسهیلات مالی دریافتی	۲۷۵,۰۰۰	۲۵۴,۰۰۰
سرمایه	۶۰۰,۰۰۰	۴۰۰,۰۰۰

اطلاعات زیر نیز دردست می‌باشد:

۱ـ افزایش سرمایه شرکت به صورت نقدی بوده است.

۲ـ در طی سال مبلغ ۲۰۰,۰۰۰ ریال تسهیلات مالی از بانک‌ها دریافت شده است.

۳ـ در طی سال دارایی‌های ثابت مشهودی جمعاً به مبلغ ۱۶۰,۰۰۰ ریال خریداری شده است.

۴ـ سایر هزینه‌های عملیاتی به طور نقد پرداخت شده است.

مطلوبست:

۱) محاسبه جریان‌های نقدی ورودی و خروجی مرتبط با:

الف) فعالیت‌های عملیاتی (به روش مستقیم و غیرمستقیم)

ب) بازده سرمایه‌گذاری‌ها و سود پرداختی بابت تأمین مالی

ج) مالیات بر درآمد

د) فعالیت‌های سرمایه‌گذاری

هـ) فعالیت‌های تأمین مالی

۲) تهیه صورت جریان وجوه نقد (مانده وجه نقد در ابتدای سال ۱۵۲,۰۰۰ ریال بوده است.)

۱۲ـ۱۵ـ صورت سود و زیان سال ۱۳X۲ و ترازنامه پایان سال ۱۳X۲ شرکت اقاقیا در زیر ارائه شده است:

صورت سود و زیان

	ریال	ریال
فروش		۱,۷۸۰,۰۰۰
ـ بهای تمام شده کالای فروش‌رفته		(۹۳۰,۰۰۰)
سود ناخالص		۸۵۰,۰۰۰
ـ هزینه‌های عملیاتی		(۴۴۲,۰۰۰)
سود عملیاتی		۴۰۸,۰۰۰
هزینه سود تضمین شده	(۲۴,۰۰۰)	
زیان ناشی از فروش تجهیزات	(۴,۰۰۰)	
		(۲۸,۰۰۰)
سود قبل از مالیات		۳۸۰,۰۰۰
ـ مالیات بر درآمد		(۹۵,۰۰۰)
سود خالص		۲۸۵,۰۰۰

ترازنامه

	X۲/۱۲/۲۹	X۱/۱۲/۲۹		X۲/۱۲/۲۹	X۱/۱۲/۲۹
	ریال	ریال		ریال	ریال
موجودی نقد	۱۰۸,۰۰۰	۴۴,۰۰۰	حساب‌های پرداختنی	۶۶,۰۰۰	۸۰,۰۰۰
حساب‌های دریافتنی	۱۳۶,۰۰۰	۵۲,۰۰۰	ذخیره مالیات	۱۴۰,۰۰۰	۱۲۰,۰۰۰
موجودی کالا	۱۰۸,۰۰۰	۳۰,۰۰۰	تسهیلات مالی دریافتی	۱۲۰,۰۰۰	۲۰۰,۰۰۰
پیش‌پرداخت هزینه	۸,۰۰۰	۱۲,۰۰۰	ذخیره‌مزایای‌پایان‌خدمت	۱۰۰,۰۰۰	۶۵,۰۰۰
زمین	۹۰,۰۰۰	۱۴۰,۰۰۰	سرمایه	۴۰۰,۰۰۰	۱۰۰,۰۰۰
ساختمان	۴۰۰,۰۰۰	۴۰۰,۰۰۰	سود انباشته	۳۱۲,۰۰۰	۲۰۷,۰۰۰
استهلاک انباشته ساختمان	(۴۲,۰۰۰)	(۲۲,۰۰۰)			
تجهیزات	۳۸۶,۰۰۰	۱۳۶,۰۰۰			
استهلاک انباشته تجهیزات	(۵۶,۰۰۰)	(۲۰,۰۰۰)			
	۱,۱۳۸,۰۰۰	۷۷۲,۰۰۰		۱,۱۳۸,۰۰۰	۷۷۲,۰۰۰

سایر اطلاعات به شرح زیر است:

۱ـ یک قطعه زمین به مبلغی معادل ارزش دفتری آن فروخته شده است.

۲ـ بهای تمام شده تجهیزات فروخته شده ۸۲,۰۰۰ ریال و ارزش دفتری آن ۷۲,۰۰۰ ریال است.

۳ـ در طی سال ۱۳X۲ هیچ‌گونه پرداختی بابت مزایای پایان خدمت کارکنان صورت نگرفته است.

مطلوبست:

۱) تهیه صورت جریان وجوه نقد (به روش مستقیم)

۲) تهیه صورت تطبیق سود عملیاتی با خالص جریان‌های نقدی ناشی از فعالیت‌های عملیاتی

۱۳ـ۱۵ـصورت جریان وجوه نقد شرکت زنبق برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳X۲ در زیر ارائه شده است:

	ریال	ریال
فعالیت‌های عملیاتی:		
وجوه نقد دریافتی از مشتریان	۴۰۰,۰۰۰	
وجوه نقد پرداختی بابت خرید کالا	(۱۲۰,۰۰۰)	
وجوه نقد پرداختی بابت حقوق	(۳۲,۰۰۰)	
جریان خالص ورود وجه نقد ناشی از فعالیت‌های عملیاتی		۲۴۸,۰۰۰
بازده سرمایه‌گذاری‌ها و سود پرداختی بابت تأمین مالی:		
پرداخت سود سهام		(۱۲۸,۰۰۰)
فعالیت‌های سرمایه‌گذاری:		
وجوه حاصل از فروش ساختمان	۶۴,۰۰۰	
وجوه پرداختی بابت خرید ساختمان	(۲۴۰,۰۰۰)	
وجوه پرداختی بابت خرید تجهیزات	(۱۴۴,۰۰۰)	
جریان خالص خروج وجه نقد ناشی از فعالیت‌های سرمایه‌گذاری		(۳۲۰,۰۰۰)
جریان خالص خروج وجه نقد قبل از فعالیت‌های تأمین مالی		(۲۰۰,۰۰۰)
فعالیت‌های تأمین مالی:		
وجوه حاصل از افزایش سرمایه		۱۶۰,۰۰۰
خالص کاهش در وجه نقد		(۴۰,۰۰۰)
مانده وجه نقد در ابتدای سال		۲۸۰,۰۰۰
مانده وجه نقد در پایان سال		۲۴۰,۰۰۰

ترازنامه شرکت در پایان سال ۱۳X۱ نیز به شرح زیر بوده است:

دارایی‌ها	ریال	بدهی‌ها و حقوق صاحبان سهام	ریال
وجوه نقد	۲۸۰,۰۰۰	سرمایه ـ سهام عادی	۲۴۰,۰۰۰
ساختمان	۳۸۴,۰۰۰	سود انباشته	۳۰۴,۰۰۰
استهلاک انباشته ساختمان	(۱۲۰,۰۰۰)		
	۵۴۴,۰۰۰		۵۴۴,۰۰۰

اطلاعات زیر نیز در دست می‌باشد:

۱ـ سود خالص سال ۱۳X۲ مبلغ ۱۹۲,۰۰۰ ریال بوده است.

۲ـ هزینه استهلاک ساختمان برای سال ۱۳X۲ مبلغ ۸۸,۰۰۰ ریال بوده است.

۳ـ استهلاک انباشته ساختمان فروخته شده ۴۸,۰۰۰ ریال و سود حاصل از فروش آن ۳۲,۰۰۰ ریال بوده است.

مطلوبست: تهیه ترازنامه شرکت زنبق در تاریخ ۲۹ اسفندماه ۱۳X۲

۱۴ـ۱۵ـصورت جریان وجوه نقد شرکت شقایق برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳X۱ در زیر ارائه شده است:

	ریال	ریال
فعالیت‌های عملیاتی:		
وجوه نقد دریافتی از مشتریان	۹۹۰,۰۰۰	
وجوه نقد پرداختی بابت خرید کالا	(۳۰۰,۰۰۰)	
وجوه نقد پرداختی بابت حقوق	(۱۵۰,۰۰۰)	
وجوه نقد پرداختی بابت سایر هزینه‌های عملیاتی	(۶۰,۰۰۰)	
جریان خالص ورود وجه نقد ناشی از فعالیت‌های عملیاتی		۴۸۰,۰۰۰
بازده سرمایه‌گذاری‌ها و سود پرداختی بابت تأمین مالی:		
سود سهام دریافتی		۶۰,۰۰۰
مالیات بر درآمد:		
مالیات بر درآمد پرداختی		(۷۵,۰۰۰)
فعالیت‌های سرمایه‌گذاری:		
وجوه حاصل از فروش سرمایه‌گذاری‌ها	۹۰,۰۰۰	
وجوه پرداختی بابت خرید زمین	(۳۰۰,۰۰۰)	
جریان خالص خروج وجه نقد ناشی از فعالیت‌های سرمایه‌گذاری		(۲۱۰,۰۰۰)
جریان خالص ورود وجه نقد قبل از فعالیت‌های تأمین مالی		۲۵۵,۰۰۰
فعالیت‌های تأمین مالی:		
وجوه حاصل از افزایش سرمایه		۲۲۵,۰۰۰
خالص افزایش در وجه نقد		۴۸۰,۰۰۰
مانده وجه نقد در ابتدای سال		۱۲۰,۰۰۰
مانده وجه نقد در پایان سال		۶۰۰,۰۰۰

اطلاعات زیر نیز در دست می‌باشد:

۱ـ طی سال ۱۳X۱ حساب‌های دریافتنی و ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول به ترتیب معادل ۱۸۰,۰۰۰ ریال و ۱۵,۰۰۰ ریال افزایش یافته است. طی سال هیچ طلبی سوخت نشده است.

۲ـ طی سال ۱۳X۱ موجودی کالا معادل ۷۲,۰۰۰ ریال کاهش یافته است.

۳ـ حساب سود سهام دریافتنی در سال ۱۳X۱ مبلغ ۶,۰۰۰ ریال افزایش یافته است.

۴ـ حقوق پرداختنی در ابتدا و پایان سال ۱۳X۱ به ترتیب ۱۸,۰۰۰ ریال و ۲۷,۰۰۰ ریال بوده است.

۵ـ ارزش دفتری سرمایه‌گذاری‌های فروخته شده ۶۰,۰۰۰ ریال بوده است.

۶ـ حساب ذخیره مالیات بر درآمد مبلغ ۱۸,۰۰۰ ریال کاهش یافته است.

مطلوبست: تهیه صورت سود و زیان شرکت شقایق برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳X۱

فصل شانزدهم

نحوه تهیه و تنظیم صورت‌های مالی از روی مدارک ناقص

اصطلاح "مدارک ناقص" به وضعیتی اطلاق می‌شود که دفاتر براساس سیستم ثبت دو طرفه تنظیم نشده باشد، خواه این دفاتر (۱) به صورت یک‌طرفه ثبت شده باشد[1] و یا (۲) به صورت دو طرفه ثبت شده و در اثر حوادث از بین رفته باشد.

بسیاری از واحدهای تجاری کوچک که فعالیت اقتصادی چندانی ندارند بنا به دلایل مختلف نظیر اقتصادی نبودن سیستم ثبت دو طرفه، معمولاً اسناد و مدارک کاملی برای ثبت فعالیت‌های خود نگهداری نمی‌کنند و تنها یک سری اسناد و مدارک که بتواند مشکلات آن‌ها را برطرف سازد، نگهداری می‌نمایند. این‌گونه واحدهای تجاری برای تهیه و تنظیم صورت‌های مالی و یا اظهارنامه مالیاتی به حسابداران مراجعه می‌کنند. حسابداران نیز با بررسی اسناد و مدارک موجود و پرس و جو از مدیران و کارکنان و همچنین با استفاده از اطلاعاتی که از بانک‌ها و مشتریان طرف حساب واحد تجاری به دست می‌آورند، اطلاعات مالی مورد نیاز را جمع‌آوری نموده و برمبنای سیستم ثبت دو طرفه (معادله اصلی حسابداری، یعنی دارایی‌ها = بدهی‌ها + حقوق صاحبان سرمایه) و با استفاده از حساب‌های تنظیم شده، نسبت به تهیه صورت‌های مالی اقدام می‌نمایند.

تهیه ترازنامه از روی مدارک ناقص

واحدهای تجاری که برای ثبت فعالیت‌های خود از سیستم ثبت یک‌طرفه استفاده می‌کنند، برخی از اطلاعات اساسی مانند دریافت‌های نقدی، چک‌های صادر شده، مبالغ قابل دریافت از بدهکاران و مبالغ قابل پرداخت به بستانکاران را در دفاتر ثبت می‌نمایند. بنابراین با استفاده از اطلاعات مزبور و سایر منابع اطلاعاتی می‌توان ترازنامه این گونه واحدهای تجاری را در هر تاریخی تهیه نمود. به طور خلاصه، نحوه تعیین اقلام ترازنامه به شرح زیر می‌باشد:

۱ـ **صندوق** ـ از طریق شمارش وجوه نقد تعیین می‌شود.

۲ـ **موجودی بانک** ـ با تجزیه و تحلیل سوابق مربوط به حساب بانک در دفاتر واحد تجاری و بررسی صورت‌حساب‌های بانکی تعیین می‌شود.

۱ـ **سیستم ثبت یک‌طرفه** سیستمی است که در آن معاملات به صورت یک‌طرفه ثبت می‌شود. به عنوان مثال، هنگام فروش کالا به طور نسیه صرفاً میزان طلب از مشتری ثبت شده و حسابی تحت عنوان فروش نگهداری نمی‌شود.

۳- مطالبات - از طریق رسیدگی به فاکتورهای دریافت نشده فروش، تجزیه و تحلیل حساب مشتریان و سوابق مربوط به اسناد وصولی مدت‌دار تعیین می‌شوند.

۴- موجودی‌های مواد و کالا - از طریق شمارش یا توزین اندازه‌گیری شده و بر اساس فاکتورهای خرید قیمت‌گذاری می‌شوند.

۵- دارایی‌های غیر جاری - این‌گونه دارایی‌ها نیز مانند موجودی‌های مواد و کالا تعیین می‌شوند.

۶- بدهی‌ها - از طریق رسیدگی به فاکتورهای پرداخت نشده خرید، تجزیه و تحلیل حساب فروشندگان و سوابق مربوط به اسناد پرداختنی مدت‌دار تعیین می‌شوند.

۷- سرمایه - پس از تعیین مبلغ دارایی‌ها و بدهی‌ها به ترتیب فوق، مبلغ سرمایه از تفاوت بین دارایی‌ها و بدهی‌ها در هر تاریخی به دست می‌آید.

محاسبه سود یا زیان خالص از روی مدارک ناقص

از آنجا که حقوق صاحبان سرمایه در اثر سود خالص و سرمایه‌گذاری مجدد افزایش و در نتیجه زیان خالص و برداشت‌های طی دوره کاهش می‌یابد، چنانچه حقوق صاحبان سرمایه در ابتدا و پایان دوره و مبلغ سرمایه‌گذاری مجدد و برداشت‌های طی دوره مشخص باشد، با تجزیه و تحلیل تغییرات حقوق صاحبان سرمایه می‌توان سود یا زیان خالص ناشی از عملیات طی دوره واحد تجاری را به شرح زیر محاسبه نمود:

حقوق صاحبان سرمایه در پایان دوره	×
- حقوق صاحبان سرمایه در ابتدای دوره	(×)
افزایش (کاهش) در حقوق صاحبان سرمایه	×
+ برداشت‌های طی دوره	×
- سرمایه‌گذاری مجدد صاحبان سرمایه	(×)
سود (زیان) خالص دوره	×

مثال ۱-۱۶- جمع حقوق صاحبان سرمایه شرکت آیدین در ابتدا و پایان سال ۱۳X۱ به ترتیب ۴۰۰,۰۰۰ ریال و ۷۵۰,۰۰۰ ریال بوده است. با فرض این که سرمایه‌گذاری صاحبان سرمایه در طی سال مبلغ ۲۰۰,۰۰۰ ریال و برداشت‌های طی دوره ۱۲۵,۰۰۰ ریال باشد،

مطلوبست: محاسبه سود خالص سال ۱۳X۱

حل:

	ریال
حقوق صاحبان سرمایه در پایان سال ۱۳X۱	۷۵۰,۰۰۰
- حقوق صاحبان سرمایه در ابتدای سال ۱۳X۱	(۴۰۰,۰۰۰)
افزایش در حقوق صاحبان سرمایه	۳۵۰,۰۰۰
+ برداشت‌های طی سال	۱۲۵,۰۰۰
- سرمایه‌گذاری مجدد صاحبان سرمایه	(۲۰۰,۰۰۰)
سود خالص سال ۱۳X۱	۲۷۵,۰۰۰

تهیه صورت سود و زیان از روی مدارک ناقص

محاسبه سود یا زیان خالص به ترتیب فوق، گرچه ساده و آسان است ولی تصویر کاملی از عملیات طی دوره واحد تجاری را ارائه نمی‌کند و برای مقاصدی نظیر تهیه و تنظیم بودجه و اعمال کنترل‌های مدیریت و همچنین جهت ارائه به مقامات مالیاتی مناسب نمی‌باشد و لازم است صورت تفصیلی عملیات طی دوره که منجر به سود یا زیان خالص شده است نیز تهیه و ارائه گردد.

از آنجا که عملیات نقدی در هر واحد تجاری از اهمیت خاصی برخوردار است، مدارک مربوط به دریافت‌ها و پرداخت‌های نقدی به عنوان یک منبع اطلاعاتی باارزش محسوب می‌شود و از طریق تجزیه و تحلیل دریافت‌ها و پرداخت‌های حساب صندوق یا بانک و مطابقت آن‌ها با فاکتورها، اسناد و مدارک هزینه و ... به سهولت می‌توان نسبت به یک سری اطلاعات به شرح زیر اطلاع کسب نمود:

الف ـ اطلاعاتی که می‌تواند از طریق تجزیه و تحلیل دریافت‌های نقدی استخراج شود:

۱ـ دریافت‌های نقدی حاصل از فروش و سایر درآمدها

۲ـ وجوه دریافتی از بدهکاران بابت فروش‌های نسیه

۳ـ وجوه حاصل از فروش دارایی‌های غیرجاری

۴ـ تسهیلات دریافتی از بانک‌ها

۵ـ سرمایه‌گذاری نقدی توسط صاحبان سرمایه

ب ـ اطلاعاتی که می‌تواند از طریق تجزیه و تحلیل پرداخت‌های نقدی استخراج شود:

۱ـ پرداخت‌های نقدی بابت خرید کالا و هزینه‌های عملیاتی

۲ـ وجوه پرداختی به بستانکاران بابت خریدهای نسیه

۳ـ وجوه پرداختی بابت خرید دارایی‌های غیرجاری

۴ـ وجوه پرداختی بابت اقساط تسهیلات دریافتی از بانک‌ها

۵ـ وجوه پرداختی بابت وام‌های اعطایی به دیگران

۶ـ برداشت‌های نقدی توسط صاحبان سرمایه

علاوه بر اطلاعات مربوط به دریافت‌ها و پرداخت‌های نقدی، چنانچه صورت دارایی‌ها و بدهی‌ها در ابتدا و پایان دوره مالی نیز در دست باشد، می‌توان حقوق صاحبان سرمایه در ابتدا و پایان دوره مالی را تعیین و سپس ترازنامه مقایسه‌ای را تهیه نمود. با استفاده از اطلاعات مزبور و همچنین به کمک برخی از منابع دیگر می‌توان اجزای تشکیل دهنده صورت سود و زیان را مشخص کرد.

در ادامه بحث، چگونگی تعیین اجزای تشکیل دهنده صورت سود و زیان تشریح می‌گردد.

محاسبه فروش ناخالص

مبلغ فروش از دو منبع زیر به دست می‌آید:

۱ـ فروش‌های نقدی ـ از طریق تجزیه و تحلیل حساب‌های صندوق و بانک تعیین می‌شود.

۲ـ فروش‌های نسیه ـ برای محاسبه فروش‌های نسیه، حسابی تحت عنوان "کنترل حساب‌های دریافتنی" به شکل T ایجاد شده و مانده ابتدای دوره حساب‌های دریافتنی در بدهکار و جمع وجوه دریافتی از مشتریان در طی دوره و همچنین برگشت از فروش و تخفیفات، تخفیفات نقدی فروش و مطالبات سوخت شده طی دوره در بستانکار حساب مذکور ثبت می‌گردد. مانده پایان دوره حساب‌های دریافتنی نیز در این حساب بستانکار و نقل به پایین می‌شود. پس از انجام ثبت‌های مذکور و اطمینان از صحت ثبت تمام اقلام، مبلغی که برای موازنه حساب کنترل حساب‌های دریافتنی لازم است محاسبه می‌گردد که معادل جمع فروش‌های نسیه در طی دوره می‌باشد.

با بکارگیری مطالب فوق، فروش نسیه به شرح زیر محاسبه می‌شود:

کنترل حساب‌های دریافتنی تجاری

بدهکار	مبلغ	بستانکار	مبلغ
مانده ابتدای دوره	×	وجوه دریافتی از مشتریان	×
		برگشت از فروش و تخفیفات	×
فروش نسیه	×	تخفیفات نقدی فروش	×
		مطالبات سوخت شده	×
		مانده پایان دوره	×
	×		×

لازم به توضیح است حساب‌های دریافتنی که در محاسبه فوق منظور می‌شود صرفاً حساب‌های دریافتنی ناشی از فروش کالاها و ارائه خدمات است.

پس از تعیین مبلغ فروش نقد و نسیه، مبلغ فروش ناخالص از حاصل جمع این دو رقم به دست می‌آید، یعنی:

فروش نسیه + فروش نقد = فروش ناخالص

شایان توجه است که دریافت‌های نقدی انجام شده بابت فروش در طی دوره ممکن است مربوط به بدهی‌هایی باشد که در سنوات آتی تحقق خواهد یافت (پیش دریافت فروش کالاها و خدمات). در این‌گونه موارد، هرگونه افزایش یا کاهش در حساب پیش‌دریافت نیز باید برحسب مورد از مبلغ فروش کسر و یا به آن اضافه شود.

مثال ۲ـ۱۶ـ مدارک نقدی شرکت آیدا نشان می‌دهد که در سال ۱۳X۱ مبلغ ۲۵۰,۰۰۰ ریال از بدهکاران تجاری و مبلغ ۱۸۰,۰۰۰ ریال از محل فروش‌های نقدی شرکت دریافت شده است. طلب از بدهکاران تجاری در ابتدای سال ۱۶۵,۰۰۰ ریال و در پایان سال ۱۵۰,۰۰۰ ریال بوده است. در سال ۱۳X۱ تخفیفات نقدی استفاده شده توسط بدهکاران مبلغ ۱۲,۰۰۰ ریال بوده و مبلغ ۱۵,۰۰۰ ریال از محل فروش‌های نسیه برگشت داده شده است. همچنین به تشخیص مدیران شرکت مبلغ ۲۴,۰۰۰ ریال از مطالبات شرکت در پایان سال غیرقابل وصول می‌باشد.

مطلوبست: تعیین مبلغ فروش ناخالص شرکت در سال ۱۳X۱

حل:

کنترل حساب‌های دریافتنی تجاری

مانده ابتدای سال	۱۶۵,۰۰۰	دریافتی از بدهکاران	۲۵۰,۰۰۰
		برگشت از فروش و تخفیفات	۱۵,۰۰۰
فروش نسیه	۲۸۶,۰۰۰	تخفیفات نقدی فروش	۱۲,۰۰۰
		مطالبات سوخت شده	۲۴,۰۰۰
		مانده پایان سال	۱۵۰,۰۰۰
	۴۵۱,۰۰۰		۴۵۱,۰۰۰

جمع فروش ناخالص ۴۶۶,۰۰۰ = ۱۸۰,۰۰۰ + ۲۸۶,۰۰۰

محاسبه سایر درآمدها

دریافت‌های نقدی انجام شده در طی یک دوره ممکن است مربوط به مطالباتی باشد که در دوره‌های قبل تحقق یافته است (درآمدهای دریافتنی) و یا مربوط به درآمدهایی باشد که در دوره‌های آتی تحقق خواهد یافت (پیش‌دریافت درآمد). از این رو، برای تعیین مبلغ هر یک از انواع درآمدهای مربوط به یک دوره مالی بایستی حساب‌های مربوط به آن درآمد را تجزیه و تحلیل نموده و مانده درآمدهای دریافتنی و پیش‌دریافت درآمد را مورد توجه قرار داده و با درنظرگرفتن میزان تأثیر هر یک از آن‌ها، درآمد مربوط به دوره مالی مورد نظر را محاسبه کرد.

نحوه محاسبه درآمدهای تحقق یافته از طریق حساب دارایی (درآمدهای دریافتنی) به شرح زیر است:

درآمدهای دریافتنی

مانده ابتدای دوره	×	دریافت نقدی بابت درآمد	×
درآمد تحقق یافته	×	مانده پایان دوره	×
	×		×

نحوه محاسبه درآمدهای تحقق یافته از طریق حساب بدهی (پیش‌دریافت درآمد) به شرح زیر است:

پیش‌دریافت درآمد

درآمد تحقق یافته	×	مانده ابتدای دوره	×
مانده پایان دوره	×	دریافت نقدی بابت درآمد	×
	×		×

مثال ۳-۱۶- شرکت آریا دارای چندین دستگاه آپارتمان می‌باشد که به دیگران اجاره می‌دهد. مدارک نقدی شرکت بیانگر آن است که در سال ۱۳X۱ مبلغ ۳۵۰,۰۰۰ ریال از مستأجرین دریافت شده است. مانده پیش دریافت اجاره در ابتدای سال ۱۲۰,۰۰۰ ریال و در پایان سال ۱۵۰,۰۰۰ ریال بوده است.

مطلوبست: تعیین مبلغ درآمد اجاره در سال ۱۳X۱

حل:

پیش‌دریافت اجاره

بدهکار	مبلغ	بستانکار	مبلغ
درآمد اجاره سال ۱۳X۱	۳۲۰,۰۰۰ ↑	مانده ابتدای سال	۱۲۰,۰۰۰
مانده پایان سال	۱۵۰,۰۰۰	دریافتی بابت اجاره	۳۵۰,۰۰۰
	۴۷۰,۰۰۰		۴۷۰,۰۰۰

محاسبه بهای تمام شده کالای فروش رفته

برای محاسبه بهای تمام شده کالای فروش رفته ابتدا باید مبلغ خرید را محاسبه نمود. مبلغ خریدهای نقدی از طریق تجزیه و تحلیل حساب‌های صندوق و بانک تعیین می‌شود و برای محاسبه خریدهای نسیه، حسابی تحت عنوان "کنترل حساب‌های پرداختنی" به شکل T ایجاد شده و مانده ابتدای دوره حساب‌های پرداختنی در بستانکار و جمع وجوه پرداخت شده بابت خریدهای نسیه در طی دوره و همچنین برگشت از خرید و تخفیفات و تخفیفات نقدی خرید در بدهکار حساب مزبور ثبت می‌گردد. مانده پایان دوره حساب‌های پرداختنی نیز در این حساب بدهکار و نقل به پایین می‌شود. پس از انجام ثبت‌های مذکور و اطمینان از صحت ثبت تمام اقلام، مبلغی که برای موازنه حساب کنترل حساب‌های پرداختنی لازم است محاسبه می‌گردد که این مبلغ معادل جمع خریدهای نسیه در طی دوره است.

با بکارگیری مطالب فوق، خرید نسیه به شرح زیر محاسبه می‌شود:

کنترل حساب‌های پرداختنی تجاری

بدهکار	مبلغ	بستانکار	مبلغ
وجوه پرداختی به فروشندگان	×	مانده ابتدای دوره	×
برگشت از خرید و تخفیفات	×		
تخفیفات نقدی خرید	×	خرید نسیه	× ↑
مانده پایان دوره	×		
	×		×

پس از تعیین مبلغ خرید نقد و نسیه، مبلغ خرید ناخالص از حاصل جمع این دو رقم به دست می‌آید، یعنی:

خرید نسیه + خرید نقد = خرید ناخالص

شایان توجه است که پرداخت‌های نقدی انجام شده بابت خرید طی دوره ممکن است مربوط به کالاهایی باشد که در دوره‌های آتی دریافت خواهد شد (پیش‌پرداخت خرید کالاها و خدمات). در این گونه موارد، هرگونه افزایش یا کاهش در حساب پیش‌پرداخت نیز باید برحسب مورد از مبلغ خرید کسر و یا به آن اضافه شود.

پس از محاسبه مبلغ خرید ناخالص، بهای تمام شده کالای فروش رفته از طریق حساب موجودی کالا به شرح زیر محاسبه می‌شود:

موجودی کالا

مانده ابتدای دوره	×	برگشت از خرید و تخفیفات	×
خرید ناخالص	×	تخفیفات نقدی خرید	×
هزینه حمل کالای خریداری شده	×	بهای تمام شده کالای فروش رفته	×
		مانده پایان دوره	×
	×		×

مثال ۴ـ۱۶ـ مدارک نقدی شرکت آرین نشان می‌دهد که در سال ۱۳X۱ مبلغ ۴۲۰,۰۰۰ ریال به بستانکاران تجاری و مبلغ ۱۶۵,۰۰۰ ریال بابت خریدهای نقدی شرکت پرداخت شده است. بدهی به بستانکاران تجاری در ابتدا و پایان سال به ترتیب ۱۸۰,۰۰۰ ریال و ۱۵۴,۰۰۰ ریال بوده و مانده موجودی کالا در ابتدا و پایان سال نیز به ترتیب ۲۳۰,۰۰۰ ریال و ۲۷۰,۰۰۰ ریال می‌باشد. در سال ۱۳X۱ مبلغ ۲۵,۰۰۰ ریال کالا از محل خریدهای نسیه برگشت داده شده است. همچنین شرکت در طی سال مبلغ ۲۰,۰۰۰ ریال از تخفیفات نقدی استفاده نموده و مبلغ ۳۵,۰۰۰ ریال بابت هزینه حمل کالای خریداری شده پرداخت کرده است.

مطلوبست: محاسبه بهای تمام شده کالای فروش رفته در سال ۱۳X۱

حل:

کنترل حساب‌های پرداختنی تجاری

پرداختی به بستانکاران	۴۲۰,۰۰۰	مانده ابتدای سال	۱۸۰,۰۰۰
برگشت از خرید و تخفیفات	۲۵,۰۰۰		
تخفیفات نقدی خرید	۲۰,۰۰۰	خرید نسیه	۴۳۹,۰۰۰
مانده پایان سال	۱۵۴,۰۰۰		
	۶۱۹,۰۰۰		۶۱۹,۰۰۰

جمع خرید ناخالص ۶۰۴,۰۰۰ = ۱۶۵,۰۰۰ + ۴۳۹,۰۰۰

موجودی کالا

مانده ابتدای سال	۲۳۰,۰۰۰	برگشت از خرید و تخفیفات	۲۵,۰۰۰
خرید ناخالص	۶۰۴,۰۰۰	تخفیفات نقدی خرید	۲۰,۰۰۰
هزینه حمل کالای خریداری شده	۳۵,۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروش رفته	۵۵۴,۰۰۰
		مانده پایان سال	۲۷۰,۰۰۰
	۸۶۹,۰۰۰		۸۶۹,۰۰۰

محاسبه هزینه‌های عملیاتی

هزینه‌ها معمولاً به دو دسته تقسیم می‌شوند:

۱ـ هزینه‌های نقدی

۲ـ هزینه‌های غیرنقدی (استهلاک)

هزینه‌های نقدی

پرداخت‌های نقدی انجام شده بابت هزینه‌ها در طی یک دوره ممکن است مربوط به هزینه‌هایی باشد که در دوره‌های قبل واقع شده (هزینه‌های پرداختنی) و یا در دوره‌های آینده واقع خواهد شد (پیش‌پرداخت هزینه). از این رو، برای تعیین مبلغ هر یک از انواع هزینه‌های مربوط به یک دوره مالی بایستی حساب‌های مربوط به آن هزینه را تجزیه و تحلیل کرده و مانده پیش‌پرداخت هزینه و یا هزینه‌های پرداختنی را مورد توجه قرار داده و با درنظرگرفتن میزان تأثیر هر یک از آن‌ها، هزینه مربوط به دوره مالی مورد نظر را محاسبه کرد.

نحوه محاسبه هزینه‌های تحقق یافته از طریق حساب دارایی (پیش‌پرداخت هزینه) به شرح زیر است:

پیش پرداخت هزینه

مانده ابتدای دوره	×	هزینه تحقق یافته	×
پرداختی بابت هزینه	×	مانده پایان دوره	×
	×		×

نحوه محاسبه هزینه‌های تحقق یافته از طریق حساب بدهی (هزینه‌های پرداختنی) به شرح زیر است:

هزینه‌های پرداختنی

پرداختی بابت هزینه‌ها	×	مانده ابتدای دوره	×
مانده پایان دوره	×	هزینه تحقق یافته	×
	×		×

مثال ۵ـ۱۶ـ مدارک نقدی شرکت آرمین نشان می‌دهد که در سال ۱۳X۱ مبلغ ۴۵,۰۰۰ ریال بابت هزینه بهره پرداخت شده است. مانده حساب بهره پرداختنی در ابتدای سال ۱۵,۰۰۰ ریال و در پایان سال ۲۰,۰۰۰ ریال بوده است.

مطلوبست: محاسبه هزینه بهره سال ۱۳X۱

حل:

بهره پرداختنی

بهره پرداخت شده	۴۵,۰۰۰	مانده ابتدای سال	۱۵,۰۰۰
مانده پایان سال	۲۰,۰۰۰	هزینه بهره	۵۰,۰۰۰
	۶۵,۰۰۰		۶۵,۰۰۰

هزینه‌های غیرنقدی

منشأ برخی از هزینه‌ها نظیر استهلاک، استفاده از دارایی‌ها است. هزینه استهلاک از طریق تجزیه و تحلیل حساب دارایی مربوطه و به شرح زیر تعیین می‌شود:

دارایی ثابت

مانده ابتدای دوره	×	بهای تمام شده دارایی فروخته شده	×
دارایی خریداری شده	×	هزینه استهلاک طی دوره	×
		مانده پایان دوره	×
	×		×

لازم به ذکر است در واحدهای تجاری که از سیستم ثبت یک‌طرفه استفاده می‌کنند معمولاً برای محاسبه استهلاک روش "تجدید ارزیابی" مورد استفاده قرار می‌گیرد.

مثال ٦-١٦- مانده ابزارآلات شرکت فنی مهندسی آرمان در ابتدای سال ۱۳X۱ مبلغ ۴۲,۰۰۰ ریال بود. در طی سال ۱۳X۱ شرکت تعدادی ابزارآلات به مبلغ ۵۶,۰۰۰ ریال خریداری نمود. ابزارآلات شرکت با توجه به وضعیت آن‌ها در پایان سال ۱۳X۱ مبلغ ۷۵,۰۰۰ ریال ارزیابی شد.

مطلوبست: محاسبه هزینه استهلاک ابزارآلات در سال ۱۳X۱

حل:

ابزارآلات

مانده ابتدای سال	۴۲,۰۰۰	هزینه استهلاک سال ۱۳X۱	۲۳,۰۰۰
ابزارآلات خریداری شده	۵۶,۰۰۰	مانده پایان سال	۷۵,۰۰۰
	۹۸,۰۰۰		۹۸,۰۰۰

تبدیل سیستم یک‌طرفه به سیستم دوطرفه

گاهی اوقات بنا به دلایل مختلف ممکن است صاحبان واحد تجاری تمایل داشته باشند که سیستم ثبت یک‌طرفه را به سیستم ثبت دوطرفه تبدیل نمایند. برای این منظور ابتدا باید صورت‌های مالی از روی مدارک ناقص تهیه شده و سپس همانند افتتاح حساب‌های دائمی در یک واحد تجاری که از سیستم ثبت دوطرفه استفاده می‌کند مانده حساب‌های دائمی در دفاتر ثبت شود و پس از آن نیز تمامی رویدادهای مالی براساس سیستم ثبت دوطرفه در دفاتر ثبت گردد.

مثال جامع ـ تجزیه و تحلیل صورت‌حساب بانک مؤسسه آرمون که از سیستم حسابداری دو طرفه استفاده نمی‌کند در پایان سال ۱۳X۱ دریافت‌ها و پرداخت‌های زیر را نشان می‌دهد:

دریافت‌ها	ریال	پرداخت‌ها	ریال
مانده در ۱۳X۲/۱/۱	۱۴۰,۰۰۰	پرداختی بابت خرید کالا	۳۳۰,۰۰۰
دریافتی بابت فروش کالا	۷۰۰,۰۰۰	پرداختی بابت هزینه‌های عملیاتی	۱۶۰,۰۰۰
دریافتی بابت اجاره	۵۰,۰۰۰	مانده در ۱۳X۲/۱۲/۲۹	۴۰۰,۰۰۰
	۸۹۰,۰۰۰		۸۹۰,۰۰۰

مانده سایر حساب‌ها به شرح زیر است:

	۱۳X۲/۱۲/۲۹ ریال	۱۳X۱/۱۲/۲۹ ریال
حساب‌های دریافتنی تجاری	۱۰۰,۰۰۰	۱۳۰,۰۰۰
اجاره دریافتنی	۲۲,۰۰۰	۱۰,۰۰۰
موجودی کالا	۴۵,۰۰۰	۳۵,۰۰۰
اثاثه اداری	۱۸۰,۰۰۰	۲۰۰,۰۰۰
حساب‌های پرداختنی تجاری	۹۵,۰۰۰	۸۰,۰۰۰
هزینه‌های پرداختنی	۴۲,۰۰۰	۳۰,۰۰۰
پیش دریافت فروش	۱۲۵,۰۰۰	۱۰۰,۰۰۰

اطلاعات اضافی زیر نیز در دست می‌باشد:

۱ـ در سال ۱۳X۲ هیچ‌گونه دارایی ثابتی خریداری یا فروخته نشده است.

۲ـ کلیه خریدها و فروش‌های مؤسسه آرمون به طور نسیه صورت گرفته است.

۳ـ سرمایه مؤسسه در ابتدای سال ۲۰۰,۰۰۰ ریال بوده که در طی سال نیز تغییری نداشته است.

۴ـ نرخ مالیات بر درآمد ۲۵درصد می‌باشد.

مطلوبست:

۱) تهیه صورت سود و زیان برای سال ۱۳X۲

۲) تهیه ترازنامه به تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳X۲

حل: برای تهیه صورت سود و زیان ابتدا هر یک از اقلام اصلی آن به شرح زیر محاسبه می‌شود:

حساب‌های دریافتنی تجاری

مانده ابتدای سال	۱۳۰,۰۰۰	دریافتی بابت فروش	۷۰۰,۰۰۰
فروش نسیه	۶۷۰,۰۰۰	مانده پایان سال	۱۰۰,۰۰۰
	۸۰۰,۰۰۰		۸۰۰,۰۰۰

افزایش در پیش‌دریافت فروش نیز باید از مبلغ فروش کسر گردد، بنابراین:

فروش ناخالص ۶۷۰,۰۰۰ − ۲۵,۰۰۰ = ۶۴۵,۰۰۰

حساب‌های پرداختنی تجاری

شرح	مبلغ	شرح	مبلغ
پرداختی بابت خرید	۳۳۰,۰۰۰	مانده ابتدای سال	۸۰,۰۰۰
مانده پایان سال	۹۵,۰۰۰	خرید	۳۴۵,۰۰۰
	۴۲۵,۰۰۰		۴۲۵,۰۰۰

موجودی کالا

شرح	مبلغ	شرح	مبلغ
مانده ابتدای سال	۳۵,۰۰۰	بهای تمام‌شده کالای فروش‌رفته	۳۳۵,۰۰۰
خرید	۳۴۵,۰۰۰	مانده پایان سال	۴۵,۰۰۰
	۳۸۰,۰۰۰		۳۸۰,۰۰۰

هزینه‌های پرداختنی

شرح	مبلغ	شرح	مبلغ
پرداختی بابت هزینه‌ها	۱۶۰,۰۰۰	مانده ابتدای سال	۳۰,۰۰۰
مانده پایان سال	۴۲,۰۰۰	هزینه‌های عملیاتی	۱۷۲,۰۰۰
	۲۰۲,۰۰۰		۲۰۲,۰۰۰

اجاره دریافتنی

شرح	مبلغ	شرح	مبلغ
مانده ابتدای سال	۱۰,۰۰۰	دریافتی بابت اجاره	۵۰,۰۰۰
درآمد اجاره	۶۲,۰۰۰	مانده پایان سال	۲۲,۰۰۰
	۷۲,۰۰۰		۷۲,۰۰۰

اثاثه اداری

شرح	مبلغ	شرح	مبلغ
مانده ابتدای سال	۲۰۰,۰۰۰	هزینه استهلاک	۲۰,۰۰۰
		مانده پایان سال	۱۸۰,۰۰۰
	۲۰۰,۰۰۰		۲۰۰,۰۰۰

پس از محاسبه اقلام اصلی صورت سود و زیان، صورت سود و زیان به شرح زیر تهیه می‌شود:

صورت سود و زیان سال ۱۳X۲

	ریال
فروش	۶۴۵,۰۰۰
ـ بهای تمام شده کالای فروش‌رفته	(۳۳۵,۰۰۰)
سود ناخالص	۳۱۰,۰۰۰
ـ هزینه‌های عملیاتی (شامل ۲۰,۰۰۰ ریال هزینه استهلاک)	(۱۹۲,۰۰۰)
سود عملیاتی	۱۱۸,۰۰۰
+ درآمد اجاره	۶۲,۰۰۰
سود قبل از مالیات	۱۸۰,۰۰۰
ـ مالیات بر درآمد	(۴۵,۰۰۰)
سود خالص	۱۳۵,۰۰۰

ترازنامه

در تاریخ ۲۹ اسفندماه ۱۳X۲

	X۲/۱۲/۲۹	X۱/۱۲/۲۹		X۲/۱۲/۲۹	X۱/۱۲/۲۹
	ریال	ریال		ریال	ریال
وجوه نقد	۴۰۰,۰۰۰	۱۴۰,۰۰۰	حساب‌های پرداختنی	۹۵,۰۰۰	۸۰,۰۰۰
حساب‌های دریافتنی	۱۰۰,۰۰۰	۱۳۰,۰۰۰	هزینه‌های پرداختنی	۴۲,۰۰۰	۳۰,۰۰۰
اجاره دریافتنی	۲۲,۰۰۰	۱۰,۰۰۰	پیش‌دریافت فروش	۱۲۵,۰۰۰	۱۰۰,۰۰۰
موجودی کالا	۴۵,۰۰۰	۳۵,۰۰۰	ذخیره مالیات	۴۵,۰۰۰	—
اثاثه اداری	۱۸۰,۰۰۰	۲۰۰,۰۰۰	سرمایه	۲۰۰,۰۰۰	۲۰۰,۰۰۰
			سود انباشته	۲۴۰,۰۰۰*	۱۰۵,۰۰۰
	۷۴۷,۰۰۰	۵۱۵,۰۰۰		۷۴۷,۰۰۰	۵۱۵,۰۰۰

*سود و زیان انباشته

		ماندهٔ ابتدای سال	۱۰۵,۰۰۰
ماندهٔ پایان سال	۲۴۰,۰۰۰	سود خالص سال جاری	۱۳۵,۰۰۰
	۲۴۰,۰۰۰		۲۴۰,۰۰۰
			۲۴۰,۰۰۰

پرسش‌های چهارگزینه‌ای

۱ـ مؤسسه دماوند در سال ۱۳X۱ مبلغ ۶۰۰,۰۰۰ ریال به عنوان حق‌الزحمه از مشتریان خود دریافت نموده است. مانده حساب‌های دریافتنی مؤسسه در ابتدای سال ۱۳X۱ مبلغ ۱۲۰,۰۰۰ ریال بود. در ۲۹ اسفندماه سال ۱۳X۱ مانده حساب‌های دریافتنی ۱۸۰,۰۰۰ ریال و پیش‌دریافت حق‌الزحمه ۱۵,۰۰۰ ریال است. درآمد حق‌الزحمه مؤسسه دماوند در سال ۱۳X۱ چند ریال است؟

الف) ۵۲۵,۰۰۰ ریال ب) ۵۴۰,۰۰۰ ریال ج) ۶۴۵,۰۰۰ ریال د) ۶۷۵,۰۰۰ ریال

۲ـ مانده‌های زیر از دفاتر شرکت الوند استخراج شده است:

	۱۳X۱/۱۲/۲۹	۱۳X۱/۱/۱
	ریال	ریال
موجودی کالا	۱۸۰,۰۰۰	۲۰۰,۰۰۰
حساب‌های پرداختنی تجاری	۳۲,۰۰۰	۲۴,۰۰۰

پرداخت‌های نقدی به فروشندگان کالا طی سال ۱۳X۱ مبلغ ۳۶۰,۰۰۰ ریال بوده است. بهای تمام شده کالای فروش رفته طی سال ۱۳X۱ چقدر است؟

الف) ۳۳۲,۰۰۰ ریال ب) ۳۴۸,۰۰۰ ریال ج) ۳۷۲,۰۰۰ ریال د) ۳۸۸,۰۰۰ ریال

۳ـ اطلاعات زیر در پایان سال ۱۳X۱ از مدارک حسابداری شرکت البرز استخراج شده است:

	ریال
افزایش در موجودی کالا	۳۰,۰۰۰
افزایش در پیش‌پرداخت خرید کالا	۱۵,۰۰۰
افزایش در حساب‌های پرداختنی تجاری	۹۰,۰۰۰
پرداخت وجوه نقد بابت خرید کالا	۸۷۰,۰۰۰

بهای تمام شده کالای فروش رفته در سال ۱۳X۱ چند ریال بوده است؟

الف) ۸۴۰,۰۰۰ ریال ب) ۹۱۵,۰۰۰ ریال ج) ۹۳۰,۰۰۰ ریال د) ۹۷۵,۰۰۰ ریال

۴ـ شرکت زاگرس در سال مالی منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳X۱ مبلغ ۴۶۰,۰۰۰ ریال بابت هزینه حقوق پرداخت نموده است. مانده حقوق پرداختنی در ابتدا و پایان سال به ترتیب ۱۰,۰۰۰ ریال و ۵۰,۰۰۰ ریال می‌باشد. هزینه حقوق سال ۱۳X۱ شرکت زاگرس چند ریال است؟

الف) ۴۲۰,۰۰۰ ریال ب) ۴۶۰,۰۰۰ ریال ج) ۵۰۰,۰۰۰ ریال د) ۵۱۰,۰۰۰ ریال

مسائل

۱ـ۱۶ـ مدارک نقدی شرکت هوشنگ نشان می‌دهد که در سال ۱۳X۱ مبلغ ۴۳۵,۰۰۰ ریال از بدهکاران تجاری و مبلغ ۲۴۸,۰۰۰ ریال از محل فروش‌های نقدی شرکت دریافت شده است. طلب از بدهکاران تجاری از مبلغ ۱۴۳,۰۰۰ ریال در ابتدای سال به مبلغ ۱۸۷,۰۰۰ ریال در پایان سال افزایش یافته است. در سال ۱۳X۱ تخفیفات نقدی استفاده شده توسط بدهکاران مبلغ ۱۲,۰۰۰ ریال بوده است.

به تشخیص مدیریت شرکت مبلغ ۱۸,۰۰۰ ریال از مطالبات در پایان سال غیرقابل وصول می‌باشد.

مطلوبست: تعیین مبلغ کل فروش شرکت در سال ۱۳X۱

۲ـ۱۶ـ شرکت خدمات کامپیوتری فرهنگ که به کار پشتیبانی سیستم‌های کامپیوتری اشتغال دارد به مشتریان خود اختیار داده است که در قبال خدمات انجام شده برای آنان یکی از راه‌های زیر را انتخاب نمایند:

۱ـ پرداخت ماهانه مبلغ ۲,۰۰۰ ریال، یا

۲ـ پرداخت سالانه مبلغ ۲۰,۰۰۰ ریال به صورت پیش‌پرداخت

اطلاعات اضافی زیر نیز در دست است:

	۱۳X۱/۱۲/۲۹	۱۳X۱/۱/۱
	ریال	ریال
حساب‌های دریافتنی	۲۷۲,۰۰۰	۲۲۵,۰۰۰
پیش دریافت از مشتریان	۴۹۲,۰۰۰	۴۳۶,۰۰۰

در سال ۱۳X۱ مبلغ ۵۴۳,۰۰۰ ریال از مشتریان دریافت شده است.

مطلوبست: محاسبه جمع درآمد حاصل از خدمات انجام شده در سال ۱۳X۱

۳ـ۱۶ـ مدارک نقدی شرکت اورنگ نشان می‌دهد که در سال ۱۳X۱ مبلغ ۴۴۶,۰۰۰ ریال به بستانکاران تجاری و مبلغ ۳۴۵,۰۰۰ ریال بابت خریدهای نقدی پرداخت شده است. مانده حساب بستانکاران تجاری در پایان سال نسبت به ابتدای سال مبلغ ۱۲۳,۰۰۰ ریال کاهش و موجودی کالای پایان سال نسبت به ابتدای سال مبلغ ۱۸۴,۰۰۰ ریال افزایش یافته است. شرکت طی سال مبلغ ۱۷,۰۰۰ ریال از تخفیفات نقدی استفاده کرده و مبلغ ۲۵,۰۰۰ ریال بابت هزینه حمل کالای خریداری شده پرداخت نموده است.

مطلوبست: محاسبه بهای تمام شده کالای فروش رفته در سال ۱۳X۱

۴ـ۱۶ـ تجزیه و تحلیل حساب صندوق مؤسسه ارژنگ در پایان سال ۱۳X۱ دریافت‌ها و پرداخت‌های زیر را نشان می‌دهد:

دریافت‌ها		پرداخت‌ها	
	ریال		ریال
مانده در ۱۳X۱/۱/۱	۱۲,۰۰۰	به بستانکاران تجاری	۴۱۴,۰۰۰
فروش نقدی	۵۸۰,۰۰۰	بابت اسناد پرداختنی تجاری	۲۰۰,۰۰۰
وصولی از بدهکاران تجاری	۲۳۵,۰۰۰	بابت هزینه‌های عملیاتی	۱۲۳,۰۰۰
		مانده در ۱۳X۱/۱۲/۲۹	۹۰,۰۰۰
	۸۲۷,۰۰۰		۸۲۷,۰۰۰

اطلاعات زیر نیز در ارتباط با عملیات سال ۱۳X۱ دردست می‌باشد:

۱ـ طی سال ۱۳X۱ مؤسسه ارژنگ از ۱۸,۰۰۰ ریال تخفیف نقدی استفاده کرده و ۲۵,۰۰۰ ریال تخفیف نقدی به مشتریان اعطا نموده است.

۲ـ طی سال ۱۳X۱ مؤسسه ارژنگ ۶۵,۰۰۰ ریال ازکالای خریداری شده را به فروشندگان برگشت داده که از بدهی مؤسسه کسر گردیده و کالای برگشتی توسط مشتریان ۵۲,۰۰۰ ریال بوده که به بستانکار حساب آنان منظور شده است.

۳ـ تغییرات در سایر حسابها به شرح زیر بوده است:

	تغییرات سالانه	
	افزایش	کاهش
	ریال	ریال
بدهکاران تجاری	۱۳۵,۰۰۰	
بستانکاران تجاری		۱۲۳,۰۰۰
اسناد پرداختنی تجاری	۸۴,۰۰۰	
پیش پرداخت هزینه‌ها		۱۵,۰۰۰

مطلوبست: تعیین مبلغ خرید، فروش و هزینه‌های عملیاتی مؤسسه ارژنگ در سال ۱۳X۱.

۵ـ۱۶ـ شرکت گلرنگ از سیستم حسابداری دو طرفه استفاده نمی‌کند. با بررسی مدارک این شرکت در سال ۱۳X۱ اطلاعات زیر بدست آمده است:

	ریال
وجوه دریافت شده از مشتریان	۷۶۵,۰۰۰
وجوه پرداخت شده به فروشندگان کالا	۳۴۲,۰۰۰
وجوه پرداخت شده بابت هزینه‌ها	۱۶۶,۰۰۰
افزایش در حساب‌های دریافتنی تجاری	۸۵,۰۰۰
کاهش در موجودی کالا	۳۷,۰۰۰
کاهش در حساب‌های پرداختنی تجاری	۳۳,۰۰۰
افزایش در هزینه‌های پرداختنی	۱۲,۰۰۰
کاهش در دارایی‌های ثابت (خالص)	۲۰,۰۰۰

طی سال جاری هیچ گونه دارایی ثابتی خریداری یا فروخته نشده است.

مطلوبست: تهیه صورت سود و زیان شرکت برای سال ۱۳X۱

۶ـ۱۶ـ تجزیه و تحلیل صورت‌حساب بانک مؤسسه شبرنگ که از سیستم حسابداری دو طرفه استفاده نمی‌کند در پایان سال ۱۳X۱ دریافت‌ها و پرداخت‌های زیر را نشان می‌دهد:

دریافت‌ها		پرداخت‌ها	
	ریال		ریال
مانده در ۱۳X۱/۱/۱	۱۲۵,۰۰۰	پرداختی به فروشندگان کالا	۳۵۰,۰۰۰
دریافتی از مشتریان	۸۰۰,۰۰۰	پرداختی بابت هزینه‌ها	۱۵۰,۰۰۰
دریافتی بابت اجاره	۳۵,۰۰۰	مانده در ۱۳X۱/۱۲/۲۹	۴۶۰,۰۰۰
	۹۶۰,۰۰۰		۹۶۰,۰۰۰

مانده سایر حساب‌ها به شرح زیر است:

	۱۳X۱/۱۲/۲۹	۱۳X۱/۱/۱
	ریال	ریال
حساب‌های دریافتنی تجاری	۱۲۵,۰۰۰	۱۰۰,۰۰۰
اجاره دریافتنی	۷,۰۰۰	۵,۰۰۰
موجودی کالا	۲۰,۰۰۰	۱۵,۰۰۰
پیش‌پرداخت هزینه‌ها	۶۰,۰۰۰	۴۰,۰۰۰
اثاثه اداری	۱۵۰,۰۰۰	۱۷۵,۰۰۰
حساب‌های پرداختنی تجاری	۶۵,۰۰۰	۷۵,۰۰۰
هزینه‌های پرداختنی	۹۵,۰۰۰	۵۰,۰۰۰
پیش دریافت فروش	۱۲۷,۰۰۰	۱۵۰,۰۰۰
پیش دریافت اجاره	۷۵,۰۰۰	۶۰,۰۰۰

اطلاعات اضافی زیر نیز در دست می‌باشد:

۱ـ در سال ۱۳X۱ هیچ‌گونه دارایی ثابتی خریداری یا فروخته نشده است.

۲ـ کلیه خریدها و فروش‌های مؤسسه شبرنگ به طور نسیه صورت گرفته است.

مطلوبست:

۱) تهیه صورت سود و زیان برای سال ۱۳X۱

۲) تهیه ترازنامه به تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳X۱

۷ـ۱۶ـتجزیه و تحلیل صورت‌حساب بانک مؤسسه بهرنگ که از سیستم حسابداری دو طرفه استفاده نمی‌کند در پایان سال ۱۳X۱ دریافت‌ها و پرداخت‌های زیر را نشان می‌دهد:

دریافت‌ها	ریال	پرداخت‌ها	ریال
مانده در ۱۳X۱/۱/۱	۸۰,۰۰۰	بستانکاران تجاری	۴۵۱,۰۰۰
وجوه واریز شده از صندوق	۹۸۰,۰۰۰	حقوق پرسنل مؤسسه	۹۹,۰۰۰
		اجاره محل مؤسسه	۱۳۰,۰۰۰
		اثاثه اداری	۹۶,۰۰۰
		آب و برق و تلفن	۴۶,۰۰۰
		حمل کالای خریداری شده	۴۴,۰۰۰
		هزینه‌های متفرقه	۳۴,۰۰۰
		برداشت صاحب مؤسسه	۱۲۰,۰۰۰
		مانده در ۱۳X۱/۱۲/۲۹	۴۰,۰۰۰
	۱,۰۶۰,۰۰۰		۱,۰۶۰,۰۰۰

اطلاعات زیر نیز در دست می‌باشد:

۱ـ وجوه دریافتی از مشتریان در صندوق مؤسسه جمع شده و پس از انجام برخی پرداخت‌ها و نگهداری مبلغی جزئی به عنوان تنخواه‌گردان، بقیه آن در پایان هر هفته به حساب بانک واریز گردیده است.

۲ـ کلیه خریدها و فروش‌های مؤسسه به طور نسیه صورت گرفته است.

۳ـ مشتریان طی سال ۱۳X۱ معادل ۲۸,۰۰۰ ریال از کالاهای فروش رفته را برگشت داده‌اند که از حساب آنان کسر شده است.

۴ـ مؤسسه بهرنگ طی سال ۱۳X۱ معادل ۷۰,۰۰۰ ریال از کالاهای خریداری شده را به فروشندگان برگشت داده که از بدهی مؤسسه کسر شده است.

۵ـ طی سال ۱۳X۱ جمعاً معادل ۵,۰۰۰ ریال از مطالبات مؤسسه سوخت شده است.

۶ـ معادل ۵ درصد مانده حساب بدهکاران در پایان سال به عنوان مشکوک‌الوصول تلقی شده و لازم است معادل آن ذخیره درنظر گرفته شود.

۷ـ طبق اظهارات صاحب مؤسسه در طی سال ۱۳X۱ و قبل از واریز وجوه صندوق به بانک مبالغ زیر از محل صندوق پرداخت شده است:

	ریال
هزینه تعمیرات جزئی	۵,۰۰۰
هزینه آب و برق و تلفن	۱۵,۰۰۰
هزینه‌های متفرقه	۷,۰۰۰
برداشت شخصی صاحب مؤسسه	۹,۰۰۰

پرداخت بقیه هزینه‌های مؤسسه با صدور چک صورت گرفته است.

۸ـ برای محاسبه استهلاک اثاثه اداری از روش تجدید ارزیابی استفاده می‌شود.

۹ـ معادل ۲۵درصد سود قبل از مالیات به عنوان ذخیره مالیات بر درآمد درنظر گرفته می‌شود.

۱۰ـ مانده ابتدا و پایان سال برخی از حساب‌ها به شرح زیر است:

	۱۳X۱/۱۲/۲۹	۱۳X۱/۱/۱
	ریال	ریال
صندوق	۲۸,۰۰۰	۲۵,۰۰۰
بدهکاران تجاری	۱۲۰,۰۰۰	۳۸,۰۰۰
موجودی کالا	۲۵۵,۰۰۰	۱۹۰,۰۰۰
پیش‌پرداخت اجاره محل	۳,۰۰۰	۱۱,۰۰۰
اثاثه اداری	۱۵۲,۰۰۰	۱۰۸,۰۰۰
بستانکاران تجاری	۷۰,۰۰۰	۵۰,۰۰۰
حقوق پرداختنی	۵,۰۰۰	۳,۰۰۰

مطلوبست:

۱) تهیه حساب‌های کنترل صندوق، کنترل بدهکاران تجاری و کنترل بستانکاران تجاری

۲) تهیه صورت سود و زیان برای سال ۱۳X۱

۳) تهیه ترازنامه به تاریخ ۲۹ اسفندماه ۱۳X۱

فهرست منابع

۱ـکمیته فنی سازمان حسابرسی، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی، سازمان حسابرسی، نشریه شماره ۱۶۰، استانداردهای حسابداری، چاپ اول، ۱۳۸۲.

۲ـ نظری، رضا، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی، سازمان حسابرسی، نشریه شماره ۹۴، حسابداری شرکت‌های سهامی، چاپ اول، ۱۳۷۲.

۳ـ نظری، رضا، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی، سازمان حسابرسی، نشریه شماره ۱۱۷، حسابداری سرمایه‌گذاری در سهام و سایر اوراق بهادار، چاپ اول، ۱۳۷۶.

۴ـ بزرگ اصل، موسی، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی، سازمان حسابرسی، نشریه شماره ۱۷۵، حسابداری میانه (جلد اول)، چاپ اول، ۱۳۸۴.

۵ـ ارباب‌سلیمانی، عباس و نظام‌الدین ملک‌آرایی، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی، سازمان حسابرسی، نشریه شماره ۶۶، نحوه تهیه و تنظیم صورت‌های مالی از روی مدارک ناقص، چاپ اول، ۱۳۶۵.

۶ـ تاری‌وردی، یداله، حسابداری مالی (جلد اول)، انتشارات عابد، چاپ دوم، ۱۳۸۳.

۷ـ همتی، حسن، حسابداری میانه ۲، انتشارات ترمه، چاپ سوم، ۱۳۸۴.

۸ـ جلالی چیمه، سید باقر، حسابداری میانه ۲، انتشارات ابجد، چاپ اول، ۱۳۷۹.

۹ـ منوچهری، منوچهر، حسابداری میانه ۲، انتشارات ثمره، چاپ دوم، ۱۳۷۶.

۱۰ـکی سو، دونالد ای و ... ترجمه دکتر علی پارسائیان، حسابداری میانه ۲، انتشارات ترمه، چاپ اول، ۱۳۸۴.

حسابداری پیشرفته ۱

تألیف: جمشید اسکندری

(عضو هیئت علمی دانشگاه)



حسابداری پیشرفته ۲

تألیف: جمشید اسکندری

(عضو هیئت علمی دانشگاه)





